Zur Abschreibungsfrage

Eine kritisch-positive Untersuchung.

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der wirtschaftswissenschaftlichen Doktorwürde
der Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Württembergischen Eberhard-Karls-Universität
Tübingen

Vorgelegt von
Diplomkaufmann Wolfgang Brinnhäußer-Nürnberg.

1930

Referent: Universitätsprofessor **Dr. Wilhelm Rieger.**
Korreferent: Universitätsprofessor **Dr. Hans Teschemacher.**

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Tag der mündlichen Prüfung: 19. Juli 1930.

Gliederung.

Vorbemerkung.

Welches Ziel setzt sich die Arbeit? . . . . . S. 1

Einleitung.

Hinführung zum Problem . . . . . S. 4

Ausführung.

A. Die Abschreibung als Wertproblem im Sinn der allgemeinen Wertlehre (Fragestellung der Vorkriegszeit).

I. Die Ansicht über Abschreibung, zunächst auf der Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen fußend, wird allmählich von wirtschaftlichen und technischen Einsichten beeinflußt:

a. Handelswissenschaftlicher Anschauungskreis . . . S. 11
b. Simon . . . . . S. 12
c. Rehm . . . . . S. 13
d. Schiff . . . . . S. 13
e. Fäs . . . . . S. 17
f. Fischer . . . . . S. 21

II. Fortbildung der Vorkriegsfragestellung einerseits und Uebergang zur Nachkriegsfragestellung andrerseits:

a. Nicklisch . . . . . S. 22
b. Großmann . . . . . S. 26

B. Die Abschreibung als Rechnungsproblem (Fragestellung der Nachkriegszeit).

I. Die Abschreibung als Teil der Unternehmungsrechnung, die eine — zeitweise zu modifizierende — Geldrechnung darstellt:

a. Walb
b. Sommerfeld . . . . . S. 39

II. Die Abschreibung als Teil der Unternehmungsrechnung, die zeitweise nominelle Geldrechnung, zeitweise Festmarkrechnung darstellt:
a. Schmalenbach
b. Mahlberg } . . . . . S. 60
III. Die Abschreibung als Teil der Unternehmungsrechnung, die eine Güterrechnung darstellt:
a. Geldmacher
b. Schmidt
c. Kalveram } . . . . . S. 79
IV. Die Abschreibung als Teil der Unternehmungsrechnung, die Geldrechnung ist: Schule Rieger . . . S. 101
a. Theoretische Untersuchungen . . . . . S. 104
1. Zwei Prämissen für die Erkenntnis der Abschreibung:
aa. Einsicht in das der Abschreibung zugrunde liegende wirtschaftliche Geschehen
bb. Einsicht in die Konsequenz der Geldrechnung.
2. Die theoretisch richtige Abschreibung, bedingt durch
aa. die tatsächliche Aufwendung
bb. die Dauer der Geldwerdung
cc. den Verlauf der Geldwerdung.
b. Erklärung der in der Praxis vorkommenden Abschreibungen mit Hilfe der theoretischen Einsichten S. 117
Literaturverzeichnis . . . . . S. 123

Vorbemerkung

Unser Thema gehört in das Gebiet der Privatwirtschaftslehre. Wir betrachten die Privatwirtschaftslehre als Wissenschaft. In der Wirtschaftswissenschaft tritt die Privatwirtschaftslehre gleichberechtigt neben der Volkswirtschaftslehre auf. Hat sich letztere die Erforschung der Beziehungen zwischen den Einzelwirtschaften zur Aufgabe gestellt, so befaßt sich erstere mit den Fragen der Einzelwirtschaft. So stehen Privatwirtschaftslehre und Volkswirtschaftslehre nicht etwa in Gegensatz zueinander, sondern kämpfen — in ihrer Forschungsarbeit aufeinander angewiesen — Schulter an Schulter um die Erkenntnis der Wirtschaft.

Mit dieser Ansicht, die wir mit unseren Lehrern Rieger und Lukas teilen, setzen wir uns in Widerspruch zu Sombart [1]), der in seinem neuesten Werk die Privatwirtschaftslehre als einen Teil der Wirtschaftskunstlehre bezeichnet. Wir halten Sombarts Gliederung der „Gesamtlehre von der Wirtschaft" in Wirtschaftsphilosophie, Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftskunstlehre für durchaus glücklich, glauben aber die Zuteilung der Privatwirtschaftslehre anders vornehmen zu müssen.

Wollen wir uns zunächst darüber klar werden, wodurch sich die drei Teile der Gesamtdisziplin voneinander unterscheiden. Der Stoff ist, wie unschwer eingesehen werden wird, überall der gleiche. Jede dieser drei Teildisziplinen beschäftigt sich mit der Wirtschaft. Dennoch ist der Aufgabenkreis jedes Teiles ein ganz bestimmter, vom anderen streng abzugrenzender. Der Unterschied liegt in der Fragestellung und in der Art der Beantwortung der Frage, in der Methode. Handle ich von dem Sinn einer bestimmten Wirtschaftsform, oder frage ich nach dem besten Wirtschaftssystem, dem gerechten Preis, oder dem angemessenen Arbeitslohn, so bin ich Wirtschaftsphilosoph. Untersuche ich in unserem heutigen Wirtschaftssystem die wirtschaftlichen Tatsachen, um sie zu erklären,

[1]) Sombart, „Die drei Nationalökonomien".

um den Bestimmungsgründen auf die Spur zu kommen, um ihr Wesen zu erkennen, so treibe ich Wirtschaftswissenschaft. Vermittle ich aber nützliches Wissen, gebe ich der Praxis Ratschläge, wie in unserer Wirtschaft in diesen oder jenen Fällen gehandelt werden soll, lehre ich die Mittel, die anzuwenden sind, so befinde ich mich auf dem Gebiet der Wirtschaftskunstlehre.

Wir können die Besonderheit jeder Sparte dahin zusammenfassen: Wirtschaftsphilosophie ist normgebend, zielsetzend, Werturteile fällend; sie nimmt ihre Erkenntnisse aus der metaphysischen Sphäre, sie hat es zu tun mit dem „was sein soll". Wirtschaftswissenschaft hingegen setzt sich zur Aufgabe, die Wirtschaft zu verstehen; sie strebt nach rationaler Erkenntnis, sie hat es zu tun mit dem „was ist". Wirtschaftskunstlehre lehrt die Mittel, die geeignet sind, praktische Zwecke zu verwirklichen.

Noch klarer wird uns der Unterschied der drei Teile werden, wenn wir uns eines Vergleiches bedienen, den Rathenau gebraucht hat. „Die wissenschaftliche Erkenntnis kann dem Praktiker nichts anderes sein, als eine Landkarte dem Wanderer."[1]) Sie gibt ihm nur Aufschluß über die Tatsachen; sie sagt ihm: hier ist es eben, dort gebirgig, dieser Weg führt über einen Fluß, jener endet in der Heide. Nicht aber kann das Kartenblatt ihm sagen, welchen Weg er gehen soll, wo sein Ziel liegt; ebensowenig kann er von der Karte erfahren, wie die Hindernisse zu überwinden sind, welcher Mittel er sich bedienen muß, einen Fluß zu überqueren, ein Meer zu befahren, noch wie diese Mittel zu handhaben sind. — Die Wissenschaft mißt und wägt, beschreibt und erklärt, forscht und grübelt, aber sie wertet nicht. Ohne Wertung aber besteht kein Ziel. Da menschliches Handeln immer Zielen zustrebt, so erhellt, daß Wissenschaft über menschliches Handeln nicht befinden kann. M. a. W.: die Wissenschaft hat mit der Praxis nichts gemein, Wissenschaft ist um ihrer selbst willen da.

Da nun aber die Probleme der Einzelwirtschaft wissenschaftliche Durchforschung nötig haben, wird man es verständlich finden, daß wir die Privatwirtschaftslehre unter die Wirtschaftswissenschaft eingereiht wissen wollen. Damit soll nicht in Abrede gestellt werden, daß auch die Privatwirtschaftslehre — um dem Leben dienen zu können — sich wie jeder Wissenszweig Kunstlehren angliedern soll. Wir denken uns dies so: die Privatwirtschaftslehre ist, soweit sie mit wissenschaftlicher Fragestellung und wissenschaftlichen

[1]) Rathenau, „Von kommenden Dingen" S. 14.

Methoden arbeitet, der Wirtschaftswissenschaft zuzuzählen, in ihrem übrigen Teil (z. B. Buchhaltung und kaufmännisches Rechnen, sofern sie als Fertigkeiten behandelt werden, die Betriebslehren, sofern sie der Praxis dienen) der Wirtschaftskunstlehre anzugliedern.

Diese Unterscheidung vor Augen, stellen wir uns bewußt auf den Standpunkt, unsern Stoff: die Abschreibung, wissenschaftlich zu behandeln. Wir werden uns also bemühen die Abschreibung zu verstehen. Dazu wird es notwendig sein, die Erscheinung Abschreibung, wie sie uns in der Erfahrung begegnet, möglichst allseitig zu betrachten, zu fragen: warum sie sich gerade so darstellt und nicht anders, wie sie in ihrem Seins- und Beziehungszusammenhang steht, kurz, zu versuchen, das Wesen der Abschreibung in seiner Totalität zu begreifen. Wir werden, wie wir uns auch ausdrücken können, Theorie der Abschreibung treiben, nach der theoretisch richtigen Abschreibung fragen.

Einleitung

Wenn wir von „Abschreibung" hören, denken wir unwillkürlich an die Rechnung der Unternehmung. In der Erfahrung tritt uns die Abschreibung als ein ganz bestimmter Teil der Unternehmungsrechnung, oder wie wir auch sagen könnten, der Rechnung einer Einzelwirtschaft entgegen.

Bevor wir nun die Abschreibung, diesen besonderen Teil der Unternehmungsrechnung, betrachten können, sind wir gehalten, uns zunächst über die Unternehmungsrechnung als solche Klarheit zu verschaffen. Denn gleich wie man ein Glied des menschlichen Körpers nicht für sich allein ansehen darf, wenn man sein Funktionieren richtig verstehen will, so kann auch ein Problem der Wirtschaft nur in dem sinnvollen Zusammenhang, in dem es steht, richtig verstanden werden.

Fragen wir uns: wie ist es zu der geltenden Art der Unternehmungsrechnung gekommen und worin liegt ihre Besonderheit?

In der autarken Wirtschaft der isolierten Gruppe war eine Notwendigkeit zur Rechenhaftigkeit noch nicht oder nur in ganz beschränktem Maße vorhanden. Jedoch mit dem Auftreten von Tauschvorgängen entwickelt sich eine gewisse Rechenhaftigkeit. Ungleiche Tauschobjekte werden in ein zahlenmäßiges Verhältnis gebracht, z. B. wird ein Schwert gegen drei Bärenfelle ausgetauscht. Man kann hier schon von „Preis" sprechen. Der Preis ist in diesem Stadium der Ausdruck des Mengenverhältnisses von einem Gut zu einem andern. Dieses Mengenverhältnis wiederum drückt aus, in welches Wertverhältnis die Güter untereinander von den Tauschenden gestellt werden. Der zahlenmäßige Mengenvergleich genügt allmählich nicht mehr, es entwickelt sich ein Gewichtsmaß, auf welches man die einzelnen Güter bezieht. Die Tauschgüter mehren sich, die Arbeitsteilung nimmt zu, der Markt wird immer unübersichtlicher. Der anfangs nur gelegentlich benutzte Umweg über Zwischentauschgüter wird zur Regel. Bestimmte Zwischentauschgüter erfreuen sich

besonderer Beliebtheit. So wird der ehemals einphasige Tauschakt zweiphasig. Kauf und Verkauf haben sich herausgebildet und die Zwischentauschware ist in gewissem Sinn Geld geworden. Sie gewährt (nach Knapp) zirkulatorische Befriedigung, was natürlich nicht ausschließt, daß auch die Möglichkeit der realen Befriedigung gegeben ist; doch tritt diese schon stark in den Hintergrund. Man rechnet schließlich in Gewichtseinheiten der Zwischentauschware selbst dann, wenn diese beim Tauschakt nicht vorhanden ist. Damit ist der Kredit in die Wirtschaft gekommen.

Der letzte Schritt zum Geld im eigentlichen Sinn des Wortes wird dadurch gemacht, daß die Wirtschaftsgemeinschaft ein Gut aus dem Rahmen der Güter heraushebt, es zum Maßgut proklamiert und in Einheiten zerlegt, deren bestimmte Qualität und Quantität durch den Hoheitsstempel der Wirtschaftsgemeinschaft garantiert wird. Damit ist die letzte Schranke, die die Rechenhaftigkeit der Wirtschaft noch einengte, gefallen. Alle Güter sind durch die in Geldeinheiten ausgedrückten Preise fungibel und damit absolut rechenhaft geworden. Es gibt in der Wirtschaft nichts mehr, was nicht in die Geldrechnung — wie die Rechnung in Geldeinheiten, der sich die Einzelwirtschaften bedienen, nun genannt werden kann — einbezogen werden könnte. Das Denken aller Wirtschaftssubjekte vollzieht sich von jetzt ab in Geldausdrücken. „Die Geldrechnung wird zum allumfassenden Begriff für die ganze Wirtschaft, in ihr und durch sie wird das Urteil über jegliches Wirtschaften gefällt. Es gibt je länger je weniger eine Möglichkeit, sich außerhalb ihrer zu stellen.“[1]) Zu dieser Bedeutung gelangt die Geldrechnung in einem Entwicklungsstadium der Wirtschaft, das man gemeinhin das kapitalistische nennt. Der Kapitalismus — ein noch relativ junger Zustand — ist nicht von ungefähr gekommen, sondern „aus dem tiefen Grund der europäischen Seele“[2]) erwachsen. Die kapitalistische Wirtschaft stellt sich dar als ein Beziehungskomplex, der, herbeigeführt durch die bis zum äußersten zugespitzte Arbeitsteilung, ermöglicht durch das Geld und die Rechnung in Geld, die Gesamtheit der Wirtschaftssubjekte in seinen Bann zwingt. Der einzelne Mensch ist nicht mehr Marktsubjekt „nach Wahl oder Laune, sondern zwangsläufig durch die bestehenden Verhältnisse“.[3])

[1]) Rieger, „Grundsätzliches zur Abschreibung“ (Bergwerkszeitung).

[2]) Sombart, „Das wirtschaftliche Leben im Zeitalter des Hochkapitalismus“ S. 9.

[3]) Vershofen, „Die Wirtschaft als Schicksal und Aufgabe“ S. 6.

So ist die in unserer Wirtschaft geltende Art der Rechnung — damit geben wir Antwort auf die oben gestellte Frage — nicht willkürlich eingeführt worden, sie hat sich vielmehr alternierend kausal, formend und geformt zugleich mit der Entwicklung der Wirtschaft herausgebildet. Daraus folgt, daß die Geldrechnung für die kapitalistische Wirtschaft die einzig mögliche, die ihr adäquate Verrechnung ist.

So hat auch die Unternehmung, diese typische Form der Einzelwirtschaft, keine andere Möglichkeit der Verrechnung als die in Geldeinheiten. Alle wirtschaftlichen Vorgänge, so verschiedenartig sie gestaltet sein mögen, müssen sich auflösen lassen in Geldausdrücke. Halten wir uns vor Augen, wie sich das wirtschaftliche Geschehen in der Unternehmung abwickelt!

Wir können das wirtschaftliche Geschehen jeder Einzelwirtschaft als eine ständige Metamorphose betrachten, die von der Geldform zur Güterform und von dieser wieder zur Geldform führt. Rieger bezeichnet dies als den Rhythmus der Unternehmung. Dieser Rhythmus ist je nach der Natur und der Verwendungsart der Güter verschieden lang. So währt der Umschlag der Verbrauchsgüter normalerweise kurze Zeit, während die geldliche Reproduktion der dauerhaften Güter Jahre, Jahrzehnte und länger dauern kann. Der Zweck dieses wirtschaftlichen Geschehens ist der: den ursprünglichen Geldeinsatz (oder den in Geld ausgedrückten Güterein satz) zu vermehren, von Geld zu Mehrgeld zu gelangen. Wenn aber diese Mehrung erzielt werden soll, so muß die sichere, risikofreie Geldform aufgegeben und dafür die unsichere, risikobelastete Güterform eingegangen werden, um diese wieder bei günstiger Gelegenheit in die Geldform zu überführen. Kaum aber ist der eine Rhythmus abgelaufen, so beginnt, will die Unternehmung ihren Zweck erreichen, ein neuer.

Wie kommt es nun, daß die Geldform die einzig sichere ist? Weil das Geld durch die feste Beziehung, die für die Geldeinheit zwischen Menge und Wert künstlich hergestellt ist, a priori jeder Bewertung durch die Wirtschaftssubjekte entzogen ist. Darum: wer auf seinem Geld sitzen bleibt, dem Werte nach weder Verlust noch Gewinn haben kann. So stellt das Geld zwar den sicheren Port in dem Gewoge der Wirtschaft dar, doch bedeutet es zugleich Stagnation des Wertes.

Daraus erklärt sich zugleich, warum die Güterform riskant ist. Die Güter lassen der Wertschätzung durch die Wirtschaftssubjekte freien Spielraum, die Güter sind dem Wechsel des Geschmackes

und der Mode und allen sonstigen Markteinflüssen preisgegeben; was heute jedermann begehrt, kann morgen vor dem Forum der Marktgemeinschaft in Ungnade fallen. Im Stadium der Güterform sind zwar die Chancen für Gewinn gegeben, dafür ist aber auch — und das halten wir für gerechtfertigt — Verlust nicht ausgeschlossen.

Dieser ständige Wechsel der Erscheinungsformen findet seinen Niederschlag in der Unternehmungsrechnung. Wie schon gezeigt, muß dieser Niederschlag, da es eine andere Möglichkeit nicht gibt, in Geldeinheiten erfolgen. Während wir es im wirtschaftlichen Geschehen mit konkretem Geld zu tun haben, findet die Verrechnung der tatsächlichen Vorgänge in abstraktem Geld statt. Hier fungiert also die Geldeinheit nur als Rechnungseinheit; die geldlichen Ausdrücke stellen nur Abbilder des Konkreten dar. Alle Vorgänge, sowie sie in den Rahmen der Unternehmungsrechnung eingehen, verlieren ihre qualitative Färbung, alle werden zu vergleichbaren, in Geldeinheiten ausgedrückten Quantitäten. Alle Güterwerte, in welcher Form sie auch immer auftreten, werden durch das Medium der Rechnung auf die Ebene projeziert, auf der sie ihre Besonderheiten verlieren, auf die Ebene des Geldes. Auf diese Weise wird die Unternehmungsrechnung zum Spiegelbild der wirtschaftlichen Vorgänge in der Unternehmung.

Innerhalb dieser einheitlichen Unternehmungsrechnung steht die Abschreibung als Teil derselben. Wir haben die Unternehmungsrechnung gekennzeichnet als Geldrechnung über das wirtschaftliche Geschehen in der Unternehmung. Die Abschreibung ist demnach: Geldrechnung über einen bestimmten Teil des wirtschaftlichen Geschehens. Prämissen von maßgebender Bedeutung für die Erkenntnis der Abschreibung sind daher: Einsicht in das Wesen und die Kompetenz der Geldrechnung und Einsicht in den Teil des wirtschaftlichen Geschehens, über den die Abschreibung zu befinden hat.

Die erste Voraussetzung wird durch die mannigfachen Auseinandersetzungen mit den einzelnen Schriftstellern im ersten Hauptteil dieser Arbeit erfüllt werden. Gerade diesem Punkt wird bei der Kritik besondere Beachtung geschenkt werden, da er unserer Ansicht nach grundlegend ist.

Über die zweite Voraussetzung — es besteht hierüber im großen und ganzen Einigkeit — wollen wir uns im Folgenden Klarheit zu schaffen versuchen.

Soll das Anwendungsgebiet der Abschreibung ganz allgemein umrissen und das Eigenartige der Abschreibung aufgezeigt werden,

so müssen wir uns daran erinnern, daß die im wirtschaftlichen Geschehen der Unternehmung auftretenden Güter in zwei große Gruppen zerfallen: in Verbrauchsgüter einerseits und in Gebrauchsgüter andererseits. Cassel unterscheidet: Verbrauchsgüter und dauerhafte Güter. *Verbrauchsgüter* sind Güter, die durch einen Verwendungsakt aufgebraucht werden, d. h. aufhören als Güter dieser Art zu bestehen. (Verbrauch ist also hier nicht im strengen Sinn des Wortes zu verstehen; derartiger Verbrauch wäre überhaupt nicht möglich — es kann kein Stoff verloren gehen. Hier handelt es sich vielmehr um wirtschaftlichen Verbrauch.) *Dauerhafte Güter* sind solche, die trotz mehrfacher Verwendung fortbestehen, die eine kürzere oder längere Zeit hindurch gebraucht werden können. Während also die Verbrauchsgüter bei einmaliger Nutzung untergehen, können die dauerhaften Güter zu mehreren Nutzungen herangezogen werden. Dort ist die Nutzung nur durch den Verbrauch möglich, hier ist die Nutzung unabhängig vom Verbrauch. Auch dauerhafte Güter werden natürlich durch den Gebrauch mehr oder weniger abgenützt, aber dieser Verbrauch steht mit der Zahl der Nutzungen nicht in direktem Zusammenhang, oder muß es wenigstens nicht. Jedenfalls ist bei den dauerhaften Gütern der Verbrauch vielfach von ganz anderen Ursachen als denen der Nutzung abhängig. Die Zahl der Nutzungen, die dauerhafte Güter abgeben können, ist sehr unterschiedlich. Neben dauerhaften Gütern, die nur wenige Nutzungen zur Verfügung stellen können, gibt es solche, die unendlich viele Nutzungen gewähren. Demnach unterscheiden wir unter den dauerhaften Gütern: endlich dauerhafte und unendlich dauerhafte. Die Tatsache, daß manche Güter sowohl Verbrauchsgüter wie Gebrauchsgüter sein können, läßt darauf schließen, daß der Unterschied zwischen beiden Güterkategorien nicht nur in der Natur des Gutes begründet ist, sondern auch in der Art der Verwendung liegen kann.

Denken wir, diese Unterscheidung vor Augen, wieder an die Rechnung der Einzelwirtschaft und zwar an den Teil, der sich mit der Verrechnung des Gütereinsatzes, des Aufwandes, beschäftigt! Nehmen wir — um ganz einfache Verhältnisse zu schaffen — an, der Aufwand soll für einen einzigen Nutzungsakt, etwa die Erstellung eines Produkts, berechnet werden.

Einwandfrei kann die Berechnung vorgenommen werden, wenn die zur Erstellung des Produkts verwendeten Betriebsmittel „Verbrauchsgüter" sind. Der Anteil, den diese Betriebsmittel an der Erstellung haben, kann hier exakt ermittelt werden durch die Zahl

der verbrauchten Teileinheiten; denn Verbrauch und Nutzung sind bei den Verbrauchsgütern identisch. Für die Verrechnung ist also nur nötig, den geldlichen Ausdruck (Preis) einer Teileinheit mit der Zahl der verbrauchten Teileinheiten zu vervielfachen. Mit dieser problemlosen Berechnung hat die Abschreibung nichts zu tun.

Wie gestaltet sich nun die Ermittlung des Aufwandes bei dauerhaften Gütern? Da diese Betriebsmittel zu mehreren Nutzungen verwendet werden können, müßte eine Verteilung des geldlichen Ausdrucks (Preises) der Gesamtheit des dauerhaften Gutes auf die einzelnen Nutzungen in der Zeit vorgenommen werden. Im obigen Fall war die Verteilung durch den Verbrauch bestimmt, hier aber geht, wie wir gesehen haben, der allmähliche Verbrauch des dauerhaften Gutes nicht parallel mit der Zahl der abgegebenen Nutzungen. Es gilt also einen künstlichen Verteilungsschlüssel zu finden, der den einzelnen Nutzungsakten den ihnen entsprechenden Teil des in Geld ausgedrückten Aufwandes zuweist. Welcher Verteilungsschlüssel der geeignetste, welcher der theoretisch richtige ist, soll die Untersuchung zeigen. Soviel darf hier behauptet werden: immer wird es sich handeln um die Verteilung einer Geldgröße in der Zeit.

Es fragt sich nun, fällt die Verrechnung des Gütereinsatzes aller dauerhaften Güter unter den Begriff Abschreibung? Darauf ist zu antworten: um von Abschreibung sprechen zu können, müssen folgende Einschränkungen gemacht werden. Einmal scheidet die Gruppe der unendlich dauerhaften Güter aus, da die Natur dieser Güter eine Verrechnung ihrer Nutzleistungen unnötig macht. Zum andern erfährt auch die Gruppe der endlich dauerhaften Güter eine Einengung. Wir sind bisher davon ausgegangen, daß nach jeder Einzelnutzung eine Abrechnung erfolgt. In Wirklichkeit kommen Abrechnungen nur für längere Zeiträume, meist für ein Jahr in Frage. Im Prinzip ändert das zwar nichts, doch wird die Zahl der Betriebsmittel, deren Verrechnung durch die Abschreibung erfolgt, insofern vermindert, als nur solche dauerhafte Güter in den Bereich der Abschreibung fallen, deren Dauerhaftigkeit sich über mehrere Rechnungsperioden erstreckt. In Betracht kommen also vor allem die unter dem Namen „Anlagegegenstände" bekannten Güter, wie Maschinen, Gebäude, Werkzeuge, Patente, Mobilien usw.

Somit sind wir auf heuristischem Weg zu einer allgemeinen Abgrenzung des Anwendungsgebietes der Abschreibung gekommen. Gleichzeitig hat sich uns die Eigenart der Abschreibung in etwa erschlossen.

Aus dieser Besonderheit können wir schließen, daß die Probleme der Abschreibung nach drei Richtungen hin liegen: Welche Gesamtgröße soll verteilt werden? Worauf soll die Verteilung bezogen werden und wie soll die Verteilung in der Zeit erfolgen?

Ausführung

Nachdem wir unser Untersuchungsobjekt herausgestellt haben, wollen wir die einzelnen Wissenschaftler mit ihren Sondermeinungen zu Wort kommen lassen.

Jeder hat nach der richtigen Abschreibung gestrebt; aber es wird sich zeigen, daß nur wenige sich darüber klar waren, inwieweit es möglich ist von einer Richtigkeit bei der Abschreibung überhaupt zu sprechen und inwieweit die Wissenschaft „richtige" Abschreibung zu ihrem Erkenntnisziel machen kann.

Um ein principium divisionis zu gewinnen, wollen wir versuchen, die verschiedenen Auffassungen über Abschreibung, die in der Literatur je und je zu Tage getreten sind, nach ihrer Einstellung zu der Unternehmungsrechnung überhaupt zu ordnen. Auf diese Weise können wir die aus der Grundeinstellung sich ergebenden Besonderheiten aufzeigen und gleichartige Meinungen leichter als solche erkennen.

Wir beginnen mit einer Reihe von Wissenschaftlern der Vorkriegszeit. Ihre Ansichten sollen nur kurz skizziert werden, da es nur darum geht, die Art der damaligen Fragestellung zu zeigen.

Eine Gruppe von Wissenschaftlern — es waren meist Juristen, genannt seien: Gareis-Fuchsberger, Puchelt, Cosack, Fuisting, Esser, Beigel, Anschütz und Behrend, Osbahr[1]) faßt sie unter dem handelsrechtlichen Anschauungskreis zusammen — schließt sich ganz eng an das H. G. B. an. § 40 Abs. 2: „Bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Werte anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet", ist ihnen maßgebend für die Bewertung im allgemeinen und für die Abschreibung im besonderen. Dieser Paragraph verlangt nach ihrer Meinung den objektiven Veräußerungswert, der für jedes Gut am

[1]) Osbahr, „Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung"

Tage der Bilanzaufstellung durch den allgemeinen Verkaufspreis gegeben ist. Nur dieser objektive Wert sei der handelsgesetzliche wahre Wert, er lasse weder eine Über- noch eine Unterbewertung zu, sondern garantiere die bedingungslose Bilanzwahrheit.

Um der Bilanzwahrheit willen muß nach Meinung oben angeführter Schriftsteller die Abschreibung so durchgeführt werden, daß sie ein Bild der wirklichen Wertminderung gibt. „Der Abschreibungsbetrag soll demnach gleich sein dem wahren Wertunterschied zwischen dem letztjährigen objektiven Verkaufswert und dem gegenwärtigen objektiven Verkaufswert der Gebrauchsgegenstände."[1])

§ 261 Abs. 3 wird so aufgefaßt, als ob an die Stelle des Grundsatzes der Verallgemeinerung, der Grundsatz der Sonderung der Vermögensgüter nach ihrem Verwendungszweck — an Stelle eines Bewertungszwanges (wie in § 40), eine gewisse Wertbestimmungsfreiheit — an Stelle der bedingungslosen Bilanzwahrheit, der Grundsatz der verhältnismäßigen Bilanzwahrheit trete.

Wir sehen, daß sich die genannten Autoren mit einer Auslegung des Gesetzestextes begnügen. Von wirtschaftswissenschaftlicher Fragestellung kann hier noch keine Rede sein.

Umwälzend auf dem Gebiet der Bilanzwertmeinungen seiner Zeit wirkte das Werk von Simon: „Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien". In diesem Werk weist Simon auf das entschiedenste den im Anschluß an § 40 H. G. B. vorwiegend von der juristischen Literatur propagierten objektiven Wert wie überhaupt, so auch als Grundlage der Abschreibung zurück. Simon geht von der Wertlehre aus, die in dem Werte einer Sache nichts derselben Inhärierendes, weder eine Eigenschaft, noch eine Tatsache, sondern vielmehr eine „Meinungssache" sieht. Der Wertende gebe ein Urteil ab, das zwei Tatsachen zu berücksichtigen habe; erstlich, ob die Sache geeignet sei gewisse Bedürfnisse zu befriedigen, und zweitens, ob bestimmte Personen bereit seien, Opfer für diese Sache zu bringen. Von der Art und dem Inhalt dieser beiden Voraussetzungen hänge das Urteil ab. So könne bezüglich der ersten Prämisse die Bedürfnisbefriedigung eine direkte — Besitz oder Nutzung — und eine indirekte — Beschaffung anderweitiger Güter durch entgeltliche Hingabe der zu bewertenden Sache — sein. Im ersten Falle entstehe ein Gebrauchswert, während man im zweiten Falle von einem

[1]) Osbahr, a. a. O. S. 41.

Verkehrswert spreche. Dieser Teilung entsprächen die beiden großen Gruppen des Erwerbsvermögens: die Betriebsgegenstände und die Veräußerungsgegenstände. Für erstere sei der Gebrauchswert, für letztere der Verkehrswert maßgebend.

Weiter sei entscheidend, ob es sich um eine Person oder um eine Vielheit von Personen handle. Danach sei der Wert ein besonderer oder ein allgemeiner. Da nun nach Simons Ansicht die Bilanz „die Darstellung des Vermögens einer bestimmten Persönlichkeit“[1]) bilde, so stehe für die bilanzielle Bewertung nur der besondere, individuelle Wert in Frage, der sich von dem persönlichen Werturteil des Unternehmers herschreibe.

So kommt Simon dazu für das Anlagevermögen die Bewertung zum individuellen Gebrauchswert zu verlangen. Diesen individuellen Gebrauchswert will Simon mit Hilfe der Abschreibung feststellen. Die Abschreibung hat nach seiner Meinung vom Erwerbswert die jeweilige Wertminderung abzusetzen. Durch diese Ansicht wurde Simon zum Begründer der Abschreibungstheorie, die in der Abschreibung das Äquivalent für die tatsächliche Wertminderung des Anlagegegenstandes sieht, im Gegensatz zur früheren Meinung, die nur die Minderung des Verkaufswertes im Auge hatte.

Rehm, teils vom Gesetz, teils von der allgemeinen Werttheorie beeinflußt, hält — an Simon anknüpfend — die Subjektivität des Werturteils hoch. Er schließt sich bei der Bewertung der Gebrauchsgegenstände generell an die Bestimmungen für Aktiengesellschaften (§ 261, 3) an, in denen ausdrücklich der Anschaffungspreis als Grundlage der Abschreibung verlangt wird. Ohne solche Bestimmung würde man, meint Rehm, zum selben Ergebnis kommen. Bei der Abschreibung will er alle wertmindernden Momente berücksichtigt wissen. „Das jährliche Abschreibungsprozent muß immer so gewählt sein, daß es der jeweils wirklich vorhandenen Wertminderung entspricht. Der volle Betrag der jeweiligen Jahresentwertung muß abgeschrieben sein. Sonst sind Bilanz und Gewinn- und Verlustkonto ungesetzlich aufgestellt.“[2])

Das, unserm Wissen nach, größte Spezialwerk der Vorkriegszeit über Abschreibung ist: Emil Schiff, „Die Wertminderungen an Betriebsanlagen in wirtschaftlicher, rechtlicher und rechnerischer Beziehung“. Aus diesem Grunde soll den Ausführungen Schiffs ein etwas breiterer Raum gegönnt sein.

---

[1]) Simon, a. a. O. S. 303.

[2]) Rehm, „Die Bilanzen der A. G. und K. G. a. A.“ S. 398.

Schiff beabsichtigt ebensowenig wie die Mehrzahl der angeführten Wissenschaftler eine theoretische Untersuchung der Abschreibung anzustellen. Seine Ausführungen sind aus der Praxis und für die Praxis; es liegt ihm daran, bestehende falsche Abschreibungsarten zu beseitigen und zu zeigen, wie die Abschreibungen durchgeführt werden müssen, wenn sie eine richtige Verrechnung der Selbstkosten gewährleisten sollen.

Schiff geht bei seinen Darlegungen von den handelsgesetzlichen Bestimmungen, die Abschreibung betreffend, aus. Besonders eingehend beschäftigt er sich mit § 261, Abs. 3. Die Ausdrucksweise findet Schiff unklar. Es sei nicht gesagt, welcher Wert gemeint sei, wenn es heißt: „Ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert". In Betracht kämen drei Werte, der Anschaffungs- oder Herstellungswert, der zeitliche Gebrauchs- oder Nutzungswert (= der Anschaffungswert abzüglich der Entwertung) und schließlich der Veräußerungs- oder Verkehrswert. Wahrscheinlich sei gemeint: der Nutzungswert dürfe geringer sein als der Veräußerungswert oder ein anderer objektiver Wert. Schiff schlägt vor, dem § 261 Abs. 3 folgende Formulierung zu geben: „Betriebsanlagen und Betriebsgegenstände dürfen zum Betriebswert angesetzt werden, auch wenn der Veräußerungswert niedriger ist; der Betriebswert ergibt sich durch Abschreibung der im Hinblick auf den Betriebszweck eingetretenen Wertminderung vom Neuwerte. Die Abschreibung kann auch als Abschreibungskonto auf der Schuldenseite angesetzt werden."[1]) Ob dieser Verbesserungsvorschlag klarer ist als die vielgeschmähte Bestimmung des § 261, Abs. 3, darüber ließe sich streiten. Eine gewisse Berechtigung hat vielleicht, was Schiff propagiert, daß nämlich die Kompetenz dieses Paragraphen sich auch auf Einzelunternehmungen erstrecken sollte.

Wirtschaftlich teilt Schiff die Abschreibungen in ordentliche und außerordentliche. Unter ordentlichen Abschreibungen versteht er die auf Grund der Abnützung und anderer natürlicher Ursachen sich ergebenden Abschreibungen, die wirtschaftlich nicht Verlust, sondern produktive Kosten darstellen; diese würden mit den übrigen Kosten für Löhne, Arbeitsstoffe usw. auf gleicher Ebene stehen. Zu den außerordentlichen Abschreibungen wären dagegen die zu rechnen, welche auf Grund von unvorhergesehenen, äußeren Ursachen, wie Zerstörung durch Blitz, Wasser, Feuer usw. nötig würden. Auch diese Abschreibungen seien wirtschaftlich durchaus notwendig und be-

[1]) Schiff, a. a. O. S. 24.

rechtigt, nur können sie nicht vorausgesehen und daher bei der gewöhnlichen Abschreibung, die einen regelmäßigen Verlauf der Entwertung voraussetzt, nicht berücksichtigt werden. Für die Höhe solcher Abschreibungen könne nur die absolute, jeweilige Wertminderung nach den tatsächlichen Verhältnissen maßgebend sein. Sie scheiden daher für Schiffs Betrachtungen aus.

Mit der Erkenntnis der Entwertungsursachen wäre jedoch nur eine grundsätzliche Unterlage für die Abschreibung geschaffen; über die Wertminderungsbezifferung für die einzelne Periode sei damit nichts ausgesagt. Gerade die Unsicherheit der ziffernmäßigen Wertfindung gestalte die Abschreibung im Gegensatz zu den ohne weiteres in Geldwerten ausdrückbaren Kostenbestandteilen zu einem so schwierigen und problematischen Teil der Wirtschaftsrechnung. Anstelle sicherer Berechnung müsse hier ein Hilfsverfahren treten, das die Umständlichkeit und Unsicherheit einer jeweilig neuen Schätzung in etwa modifiziere. Dieses Hilfsverfahren bestünde darin, daß man den Betrag für die vollständige Entwertung planmäßig auf die Entwertungsdauer verteile. Drei Größen lägen dieser Verteilung zugrunde: der Anfangswert, der Endwert und die Nutzungsdauer. Während der Anfangswert durch die Anschaffungskosten festliege, müßten Endwert und Nutzungsdauer geschätzt werden. Hierfür könnten Erfahrungstatsachen zu Rate gezogen werden, welche die Schätzung erleichterten. Genauer als auf die angegebene Weise ließe sich zwar die Abschreibung bestimmen durch eine Bemessung der mit Hilfe einer bestimmten Anlage erzielten wirklichen Periodenleistung im Verhältnis zu der zu erzielenden Gesamtleistung. Aber diese Berechnungsart sei nur in bestimmten Fällen durchführbar und außerdem würde sich hier der Unsicherheitsfaktor der geschätzten Gesamtleistung störend bemerkbar machen.

Am einfachsten wäre es, den gesamten abzuschreibenden Betrag (Anschaffungspreis) auf die Zahl der Nutzungsperioden gleichmäßig zu verteilen. Diese Art der Abschreibung, Schiff nennt sie Urwertabschreibung, empfiehlt er deshalb, weil er überzeugt ist, daß sie der wirklichen Entwertung am besten Rechnung trägt und den Genauigkeitsgrad trifft, „der in der praktischen Wirtschaftsrechnung erwartet und wegen der gebotenen Einfachheit gefordert werden darf.“ [1]) Das Bestreben, den Betriebswert der Anlagen mit Hilfe der Abschreibung möglichst genau zu bestimmen, veranlaßt Schiff

[1]) Schiff, „Abschreibung“. Erweiterter Sonderdruck von „Recht und Wirtschaft“ S. 5.

zu einer scharfen Kritik der sogenannten Buchwertabschreibung. Schiff beweist mit Hilfe von Kurven und Tabellen, daß diese in der Praxis übliche Art der Abschreibung, die einen bestimmten Abschreibungsprozentsatz immer vom jeweiligen Buchwert absetzt, wobei ein stark degressiver Verlauf der Entwertung entsteht, sowohl in technischer wie in wirtschaftlicher Hinsicht falsch sei. Technisch widersinnig sei es, anfangs eine starke Entwertung anzunehmen, während doch evident sei, daß die Großzahl der Anlagegegenstände zunächst kaum an Wert verlören und dann im späteren Verlauf der Entwertung, der durch das Altern beschleunigt würde, ständig geringer werdende Abschreibungen zu machen. Eher würde eine mit dem Alter steigende Abschreibung der technischen Abnützung gerecht werden. Wirtschaftlich bedenklich sei die starke Belastung der ersten Jahre zu gunsten der späteren. Darüber hinaus verführe dieses Verfahren — um allzu starke Anfangsbelastung zu vermeiden — zu viel zu langen Nutzungszeiten. Ja, in der Praxis ginge man so weit, den für die Anschaffungswertabschreibung richtigen Prozentsatz gedankenlos auf die Buchwertabschreibung anzuwenden und dadurch unbewußt die Nutzungsdauer weitaus zu überschätzen. Endlich würde sich eine falsche Schätzung des Endwertes, was bei der Anschaffungswertabschreibung gar nichts zu bedeuten hätte, hier katastrophal auswirken.

Abseits von der Frage, ob die Berücksichtigung der Zinsen eine innere Berechtigung habe, hält Schiff — bewegt von der Sorge, die dem Entwertungsverlauf im allgemeinen entsprechende Art der Verteilung der Gesamtentwertung auf die Perioden der Nutzungsdauer zu finden — die Zinseszinsformel für ein berechtigtes Hilfsmittel. Er sieht in dem Verlauf der so berechneten Raten eine Sinnähnlichkeit mit dem tatsächlichen Entwertungsverlauf und glaubt, daß diese Art der Abschreibungsberechnung das mathematisch Nichterfaßbare durch die ständig langsame Zunahme annähernd ausdrückt.

Wie schon angedeutet, nimmt Schiff nicht als Theoretiker zur Abschreibung Stellung, sondern betrachtet die Abschreibung und ihre Auswirkung als Politiker. In späteren Ausführungen [1]) stellt sich Schiff auf die Seite der Konsumenten. Aus deren Interessenvertretung heraus ist es zu verstehen, wenn Schiff gegen die herkömmliche Art der Verrechnung opponiert und die Unsicherheit, Willkür und Sachunkenntnis, die sich seiner Meinung nach besonders auf dem Gebiet der Abschreibungen breit macht,

[1]) Schiff, „Abschreibung".

auf die unzureichenden gesetzlichen Bestimmungen, die „hemmungslos privatwirtschaftliche Einstellung der Unternehmertätigkeit“ und die mangelnde kaufmännische Vorbildung im Abschlußwesen zurückführt. Zu diesen Schwierigkeiten kommt nach seiner Meinung noch als weitere Verwicklung die Geldentwertung. Schiff steht auf dem Standpunkt, daß es notwendig ist, die Selbstkosten richtig zu berechnen und nicht einfach Überabschreibungen vorzunehmen, die wieder der Verbraucher zu tragen hat. Die Geldentwertung sei als eine rein wirtschaftliche Krankheit aufzufassen, die vielleicht heilende Keime in sich trüge und von der man den Unternehmer nicht freistellen dürfe.

(Es ist bezeichnend, daß Schiff bei der Beurteilung der Geldentwertung nicht in das Horn betriebswirtschaftlicher Verkündigungen stößt!)

Charakteristisch für den Stand der Abschreibungsfrage in der Vorkriegszeit ist auch die 1913 erschienene Schrift von Emil Fäs: „Die Berücksichtigung der Wertminderungen des stehenden Kapitals in den Jahresbilanzen der Erwerbswirtschaften“.

Fäs betrachtet die ursprünglichen Anschaffungskosten als Ausgangspunkt für die Abschreibung. Durch die Berücksichtigung der eingetretenen Wertminderungen will er die Anschaffungskosten, die den Anfangswert bilden, in den Jahresbilanzen mit Hilfe der Abschreibungen jeweilig berichtigen. Unter Abschreibung versteht er also die buchmäßige Durchführung der Wertminderung der Vermögensteile des Anlagevermögens bezw. den Betrag selbst, um den die Anlageposten in der Bilanz niedriger eingesetzt werden als in der vergangenen Rechnungsperiode.

Es versteht sich von selbst, daß, solange das Bestreben vorhanden ist, die Wertminderung genau zu erfassen, den Ursachen der Wertminderung bezw. den einzelnen Wertminderungsmomenten besonderes Interesse gewidmet wird. So geht denn auch Fäs daran, die Komponente der Wertminderung in ihre einzelnen Faktoren zu zerlegen. Er unterscheidet Entwertung des stehenden Kapitals wegen Einflusses der Zeit (Altersabschreibung), Wertminderung des stehenden Kapitals zufolge Gebrauchs (Abnützung, Gebrauchsabschreibung) und Wertminderung des stehenden Kapitals wegen Verschiebungen in den volkswirtschaftlichen Produktions- und Absatzverhältnissen (Risikoabschreibung). Bei der Entwertung zufolge Alterns macht Fäs darauf aufmerksam, daß die technische Entwertung einen ganz anderen Verlauf nimmt als die volkswirtschaftliche Entwertung. Während erstere anfangs ganz langsam

vor sich geht, aber mit zunehmendem Alter immer mehr ins Gewicht fällt, zeigt letztere — natürlich bei den einzelnen Gegenständen jeweilig verschieden — im Anfang ganz starken Abfall, der sich allmählich immer mehr abflacht. Da Entwertung zufolge Alterns immer eintritt, sei diese Art der Abschreibung zu den ständigen Belastungen des Betriebs zu zählen, die unabhängig von der Beschäftigung verlaufen. — Die Höhe der Abschreibungen infolge von Gebrauchsentwertung richte sich nach der voraussichtlichen Gebrauchsdauer der Anlagegegenstände unter Berücksichtigung der Gebrauchsintensität. Weil diese Art der Wertminderung die augenfälligste sei, würde oft die Abnützung mit der Entwertung überhaupt identifiziert. Ein Beispiel hiefür gebe der § 261 Abs. 3 des Handelsgesetzbuches. Dieser Umstand habe in manchen Fällen zu einer Abschreibungsmethode geführt, die die Höhe der Abschreibungsquoten von der Betriebsintensität abhängig macht in der Meinung, daß sich die Wertminderung des stehenden Kapitals nur auf die Produktion bezöge. Im allgemeinen könnte man den Entwertungsverlauf infolge von Gebrauch mit dem technischen Veraltens gleichsetzen; auch hier bestünde die Neigung, mit der Zeit zu wachsen. — Die Risikoabschreibung entspringe Ursachen, die außerhalb des regulären Betriebs lägen. So würden neue Erfindungen, Veränderungen aus Konkurrenzrücksichten, außergewöhnliche Naturereignisse, sowie die Veränderungen des menschlichen Geschmacks und der Mode Wertänderungen hervorrufen, die Abschreibungen notwendig machten. Im Ausmaß und in der Bedeutung könnten diese Abschreibungen diejenigen wegen Alterns und Gebrauchs bei weitem übertreffen.

Fäs glaubt, nur durch die genaue Kenntnis des Entwertungsverlaufs und seiner Ursachen könne man zur korrekten Abschreibung kommen. Jedes Jahr habe aus dem Erlös der Produkte in vollem Umfang für die Werteinbuße des Kapitals aufzukommen. Gegen das Verfahren, die Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes von vornherein auf eine geschätzte Nutzungszeit zu verteilen und danach abzuschreiben, ohne sich in der Zwischenzeit um den wirklichen Wert des Vermögensgegenstandes zu kümmern, (vergl. Fischer, Grundlagen der Bilanzwerte) müsse Stellung genommen werden.

Fäs beschäftigt sich dann eingehend mit der Abschreibung vom Buchwert und derjenigen vom Anschaffungswert, wobei er sich auf Schiff, Schmalenbach und Gerstner stützt und kommt schließlich zu folgendem Ergebnis: Wenn man sich überhaupt eines starren Abschreibungsprozentsatzes bedienen wolle, wäre es am besten,

die Risikoabschreibung eigens zu behandeln, sie nicht in den Abschreibungsprozentsatz mit einzubeziehen. Die gleichmäßige Abschreibung vom ursprünglichen Anschaffungswert sei dabei als das geeignetste Verfahren zu bezeichnen; denn sie würde zwischen technischer und gesellschaftlicher Entwertung gewissermaßen vermitteln, sie würde weiterhin den Vorzug der Einfachheit besitzen und außerdem die einzelnen Rechnungsperioden gleichmäßig belasten. Jedoch müsse stets im Auge behalten werden, daß weder die Buchwertabschreibung, noch die Abschreibung vom Anschaffungswert ein einwandfreies Resultat liefern könnten. Der tatsächliche Entwertungsverlauf des stehenden Kapitals lasse sich, wie die Ausführungen gezeigt hätten, nicht durch eine bestimmte Formel ausdrücken. Verliefen schon die Wertminderungen zufolge Alterns und Gebrauchs nicht regelmäßig, so könne von einer Gesetzmäßigkeit bei den außerhalb des Betriebs liegenden Wertminderungen überhaupt keine Rede sein. Allein richtig könne nur das Verfahren sein, bei dem die volle Entwertung durch eine tatsächliche, möglichst in die Details gehende Abschätzung des Wertes der Vermögensgegenstände von Jahr zu Jahr vorgenommen, vom jeweiligen Buchwert abgeschrieben werde.

Überblicken wir rückschauend die wissenschaftliche Entwicklung des Abschreibungsproblems der Vorkriegszeit, so können wir eine ziemlich einheitlich verlaufende Klimax feststellen. Beschränkte man sich anfangs nur darauf, den Gesetzestext mehr oder minder glücklich — teils ohne Berücksichtigung der wirtschaftlich bedeutsamen Faktoren — auszulegen, so kam man schließlich dazu, selbständig von wirtschaftlichen und technischen Gesichtspunkten aus zur Abschreibungsfrage Stellung zu nehmen. Allerdings wurde dabei einerseits die rein technische Seite des Abschreibungsproblems zu sehr betont, d. h. man glaubte von dem Zustand des Abschreibungsobjekts auf die abgegebenen Nutzungen schließen zu können, andrerseits hat man die Abschreibung, die doch in das Gebiet des Rechnungswesens gehört, von der Seite der allgemeinen Wertlehre her zu fundieren gesucht. So erklärt es sich, daß man das Ideal darin erblickt hat, die effektive Wertminderung jeweils möglichst genau empirisch zu erfassen.

Es erhebt sich nun die Frage: kommt dieser Wertminderung, die empirisch festgestellt werden könnte, solch überragende Bedeutung zu? Liegt nicht ein Großteil dessen, was auch in der Abschreibung mit inbegriffen sein sollte, im Gebiet des rein Ökonomischen und des Metaökonomischen, ganz abseits von dem betreffenden Anlage-

gegenstand selbst? Ist nicht das Wohl und Wehe des einzelnen Anlagegegenstandes und damit sein Wert ganz eng mit dem Geschick der Unternehmung, mit dem Geschick der Wirtschaft, mit dem Geschick der Menschheit verknüpft? Ist es nicht vielmehr so, daß durch diese Verstricktheit die Forderung der absoluten Genauigkeit von vorn herein illusorisch ist? Fällt damit nicht auch die absolute Bilanzwahrheit, die den meisten der angeführten Autoren vorschwebt? Sobald der Boden der realen Tatsachen verlassen werden muß, sobald zukünftige Erscheinungen und damit Unvorhersehbarkeiten, die dem Leben nun einmal anhaften, hereinspielen, kann es sich nur um mehr oder minder große Wahrscheinlichkeit handeln.

In diesem Sinn liegt es, wenn wir zu bedenken geben, daß sich ein Bruch hinzieht zwischen dem Wert, wie ihn die angeführten Schriftsteller auffassen, und dem konkreten, in Geld ausdrückbaren Bilanzwert, wie er in der Rechnung Verwendung findet. (Diese Tatsache hat auch Simon übersehen, wenngleich er das Verdienst für sich in Anspruch nehmen darf, in der Bilanzlehre die Subjektivität des Werturteils zur Geltung gebracht zu haben.)

Man ist, das kann nicht geleugnet werden, aus Eifer die Rechnung möglichst genau zu gestalten, abgeglitten in ein der Rechnung fremdes Gebiet. Man hat übersehen, daß Werte im Sinne der Philosophie irrationale, nicht zu erfassende Größen sind, die in einer Rechnung nichts zu bestellen haben. Wert und Rechnung — darüber ist man sich nicht klar geworden — schließen einander a priori aus.

Es bleiben demnach nur zwei Möglichkeiten: Entweder man nimmt die Abschreibung aus dem Gebiet der Rechnung heraus — damit würde man sie aber ihres Wesens entkleiden — oder man begibt sich aus der Sphäre der Werte in die der zahlenmäßigen Erfaßbarkeiten; d. h. man setzt mit Hilfe des Wertmaßstabes Werte um in Geldausdrücke. Merkwürdigerweise hat mehr als ein Menschenalter darüber vergehen müssen, bis man diesen Weg eingeschlagen hat. Erst Rieger hat diesen Weg konsequent verfolgt. Schmalenbach hat, wie wir sehen werden, mehrfach Ansätze dazu gemacht, ist aber immer wieder im Wertmäßigen stecken geblieben.

An dieser Stelle soll die Frage: „Wert und Rechnung" nicht weiter aufgetröselt werden; wir werden im Verlauf unserer Untersuchungen noch öfter auf diese Frage stoßen und wollen versuchen jeweils ein Stück weiter vorzudringen oder wenigstens die Betrachtung von einer etwas anderen Seite vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang soll nicht unerwähnt bleiben, daß in dem Bilanzschrifttum der Vorkriegszeit Fischer durch sein Werk: „Über die Grundlagen der Bilanzwerte" insofern revolutionierend wirkte, als er gegen die Meinung entschieden Front machte, die in der bilanziellen Bewertungslehre von der volkswirtschaftlichen Werttheorie ausgeht.

Fischer weist darauf hin, daß wir es bei der Bewertung nicht mit Werten zu tun haben, die etwa durch eine allgemeine Werttheorie begründet sein könnten. Er sieht vielmehr in den Bilanzwerten Ziffern, die aus der Buchhaltung stammen. „Die Bilanz — sagt er S. 64 — ist eine auf den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensobjekte basierende Erfolgsrechnung."

Für die Anlagegegenstände stünden allein die Anschaffungskosten in Frage. Es komme nur darauf an, diese Anschaffungskosten „in zweckentsprechender Weise zu behandeln."[1]) Diese Behandlung erfolge durch die Abschreibung. Fischer wendet sich gegen die Ansicht, die glaubt, daß durch die Abschreibung die Abnahme des Gebrauchswertes ziffernmäßig ausgedrückt wird. Einmal müßte nach dieser Meinung der Anschaffungspreis zugleich der anfängliche Nutzungswert der betreffenden Sache sein, das sei aber falsch. Es könne z. B. dieselbe Maschine zu verschiedenen Preisen angeschafft werden, was durch eine Veränderung in der wirtschaftlichen Lage des Verkäufers sehr wohl möglich sei; ihr Nutzungswert würde dadurch nicht verändert werden. Wenn aber schon der anfängliche Wert nicht den Nutzungswert darstelle, so könne sich auch der durch die Abschreibung veränderte Anschaffungswert nicht mit dem Restbetrag des Nutzungswertes decken. Und selbst wenn man dies dahingestellt sein ließe, dürften doch die Anhänger der Theorie, die die Abschreibung als ziffernmäßigen Ausdruck der Abnutzung ansieht, die wirtschaftliche Tatsache nicht übersehen, „daß alle Gebrauchsgegenstände erst gegen Ende ihrer Gebrauchszeit eine wirkliche Einbuße an ihrer Gebrauchsfähigkeit erleiden, sodaß eine Abminderung des Gebrauchswertes durchschnittlich nur für eine kleine und sehr oft sogar für eine verschwindend kleine Quote der gesamten Benutzungszeit in Betracht kommt, während doch in allen Jahren abgeschrieben und meist gleichmäßig abgeschrieben zu werden pflegt."[2])

Die Grundlage der Abschreibung bilde der Anschaffungspreis. Der Kaufmann lasse sich nicht etwa auf schwierige Untersuchungen

[1]) Fischer, „Über die Grundlagen der Bilanzwerte" S. 51.

[2]) Fischer, a. a. O. S. 53.

ein, wie groß wohl die jährliche Abnutzung sei, denn dies würde wahrscheinlich zu einem falschen, jedenfalls aber zu einem belanglosen Ergebnis führen, nein, der Kaufmann prüfe lediglich, nach wieviel Jahren der betreffende Gegenstand nicht mehr brauchbar sei und danach richte er seine Abschreibungsquoten ein.

Beruhen auch Fischers Ausführungen, daß die Bilanz nur auf den Zahlen der Buchführung aufzubauen habe, auf einer falschen, mindestens stark anfechtbaren Grundlage, nimmt er auch nur von praktischen Gesichtspunkten aus Stellung, so muß doch anerkannt werden, daß er in Bezug auf die Abschreibung treffende Gedanken geäußert hat. Jedenfalls gebührt ihm das Verdienst auf die Diskrepanz zwischen allgemeiner Wertlehre und bilanzieller Bewertung hingewiesen, und dadurch die Abschreibungsfrage einen Schritt vorwärts gebracht zu haben.

Eine Besonderheit, die der wissenschaftlichen Behandlung der Abschreibungsfrage der Vorkriegszeit durchgehends eigen ist, liegt darin, daß man den gesetzlichen Bestimmungen zu große Bedeutung beimißt. In der Sorge um die richtige Auslegung übersieht man, daß die gesetzlichen Bestimmungen das Sekundäre, die Wirtschaft und ihre Auswirkungen das Primäre darstellen. Die gesetzlichen Bestimmungen sind erst als Folge der Entwicklung der Wirtschaft entstanden, wie das Recht überhaupt ordnend hinter den Tatsachen herschreitet. Dem Unternehmer soll durch das Gesetz nicht etwa ein ungerechtfertigter Zwang auferlegt werden, er soll vielmehr im eigenen Interesse danach handeln. Die gesetzlichen Bestimmungen sind Klugheitsmaßregeln, die man aufgestellt hat um eine Grenze anzugeben, um die Richtung zu zeigen, in die zu gehen man für praktisch hält.

Eine Fortbildung in der Art der Fragestellung der Vorkriegszeit erfuhr das Abschreibungsproblem nach dem Kriege in gewissem Sinn durch Nicklisch. Wir verdanken zwar Nicklisch klare Einsicht in das Wesen der Abschreibung; doch ist uns nicht verständlich, warum Nicklisch an der Meinung festhält: „Die betriebswirtschaftliche Bewertungslehre steht auf dem Grund der allgemeinen Wertlehre.“[1])

[1]) Nicklisch, „Wirtschaftliche Betriebslehre“ S. 131.

Für die Bewertung der Anlagegegenstände fordert Nicklisch den Eignungswert, der, wie er selbst zugibt, zu Anfang, d. h. bevor die Abschreibung in Kraft tritt, mit dem Ausgabenwert übereinstimmen wird. Trotzdem Nicklisch einsieht, daß der Eignungswert schwer zu schätzen ist und daher der Willkür bei der Bewertung Tür und Tor geöffnet ist, verlangt er, daß dieser Eignungswert am Schluß jeden Jahres festgestellt und der Unterschied zwischen den Werten für das jeweils letzte und vorletzte Jahr abgebucht wird.

Unter Abschreibung versteht Nicklisch ganz allgemein „einen Betrag um den der Wert der Anlagen durch irgend ein Verfahren vermindert wird".[1]) Dieser Betrag würde den hergestellten Produkten aufgelastet und diene dazu die Unternehmung davor zu schützen, daß der Gegenwert im Erlös als Gewinn ausgewiesen würde. Die Abschreibungen wären richtig bemessen, wenn es gelänge, im Erlös den gesamten Aufwandswert der Verkaufsgüter wieder hereinzubringen. In der Praxis wäre es üblich — da eine genaue Bemessung dieser Beträge nicht möglich sei — lieber mehr abzuschreiben als die abgenützten Werte gerade verlangen würden. Die Mehrbeträge würden in der Form der stillen Reserven erscheinen.

Der Vorgang, wie sich durch die kalkulativ verrechneten Abschreibungen das Anlagevermögen nach und nach in die flüssigere Form des Betriebsvermögens verwandelt, wird von Nicklisch anschaulich dargestellt. Bezeichne man:

V = Vermögen (Gesamtvermögen)
K = Kapital (Gesamtkapital)
A = Anlagevermögen
B = Betriebsvermögen
a = Abnützung von A während der Geschäftsperiode
a' = Gegenwert der Abnützung,

dann gilt:

Die Größe a' — für das ganze Abschreibungsgebiet sehr wichtig — käme bei Barverkäufen in der Form des Bargelds, Giro- oder Bankguthabens, bei Kreditverkäufen in der Form von buch- oder wechselmäßigen Forderungen im Erlös wieder in die Unternehmung herein. Wären die Produkte noch nicht verkauft, so würde a' noch im Lagerbestand stecken. Jedenfalls aber würde a' einen Teil des Betriebsvermögens darstellen. Während also das Anlagevermögen um den Betrag a kleiner würde, vergrößere sich das

[1]) Nicklisch, a. a. O. S. 202.

Betriebsvermögen um den Betrag a'; wobei a = a' sei, da ja a' nur den Gegenwert von a bilde. Formelmäßig ließe sich das so ausdrücken:

Am Anfang des Geschäftsjahres sei:
$V = K$ oder $A + B = K$
Am Schluß des Geschäftsjahres sei:
$(A - a) + (B + a') = K$

Denn: die Anlagen hätten im Laufe des Geschäftsjahres eine Wertminderung erfahren, die mit Hilfe der Abschreibungen im Gegenwert der verkauften Produkte dem Betriebsvermögen zugewachsen sei.

Der Ausdruck „Abschreibung" hat nach Nicklisch neben seiner Bedeutung des rechnerischen und buchhalterischen Herabsetzens des Anlagevermögens, das durch die Wertübertragung durch den Gebrauch und durch andere Gründe verursacht sei, noch eine zweite Bedeutung buchhaltungstechnischer Art. Abschreibung bezeichne nämlich auch die direkte Art der Abschreibung, d. h. das Abziehen des Abschreibungsbetrages von dem bisher in den Büchern ausgewiesenen Wert. Diesem Verfahren entsprechend sei obige Gleichung.

Daneben stünde der Buchhaltungstechnik noch ein Weg zur Verfügung die Abschreibung ersichtlich zu machen. Dieser würde durch folgende Form obiger Gleichung gekennzeichnet:
$A + B + a' = K + a$

Praktisch trage man der zweiten Art der Darstellung durch Einstellung von Erneuerungskonten Rechnung. Für diese Konten könne man eine dreifache Funktion unterscheiden: „Ihre Beträge berichtigen die Anlagewerte, sie helfen die Rückerstattung des Ausgabenwertes der Anlagen sichern und sie bereiten deren Erneuerung vor."

Würde eine Erneuerung eines Anlagegegenstandes notwendig, so würde diese Erneuerung aus dem Betriebsvermögen erfolgen, dem ja die Abschreibungsbeträge zugewachsen wären. Sollte der Betrag der zurückerstatteten früheren Ausgaben für die Neubeschaffung nicht ausreichen, so müßten entweder andere Mittel aus dem Betriebsvermögen dazu benützt werden, oder es müßten Mittel aus fremden Vermögen mit herangezogen werden.

Wie auch buchtechnisch die Abschreibung gestaltet würde, immer würde verhindert werden, daß die Größe a' als Gewinn ausgewiesen und damit weder als Dividende ausgeschüttet, noch als Einkommen verzehrt wird. Die Größe a' würde in jedem Fall als

ein Teil des Betriebsvermögens gebunden. Die eigentliche Abschreibung — Ersatz für frühere Ausgaben — stünde also fest, ohne von der Größe des Gewinns beeinflußt zu werden. Die uneigentliche Abschreibung dagegen — gewöhnlich Überabschreibung genannt — deren Höhe sich vielfach nach der Größe des Gewinns richte, würde Reserve bedeuten, wenigstens in dem Teil, mit dem sie die eigentliche Abschreibung überrage.

Nicklisch hält die Abschreibung für nötig und zwar: für die Bewertung des Vermögens, für die Darstellung des betriebswirtschaftlichen Produktionsprozesses, für die Ermittlung des Gewinns (Reingewinns) und für die laufende Kontrolle der Kalkulation.

Obgleich Nicklisch noch ganz auf dem Boden der volkswirtschaftlichen Werttheorie steht, bedeutet seine Behandlung der Abschreibungsfrage schon eine Ueberleitung zu der Art der Fragestellung der Nachkriegszeit. In seinen Ausführungen wird schon deutlich, daß dieses Teilproblem der wirtschaftlichen Verrechnung auch als Verrechnungsproblem betrachtet werden muß.

In Bezug auf die Erneuerung vertritt Nicklisch u. E. den einzig richtigen Standpunkt, den nämlich, daß durch die Abschreibung nur der Ersatz früherer Ausgaben verlangt werden kann. Darin liegt ja das Problem der Abschreibung: Verteilung der Ausgaben auf die Zeit der Nutzung. Merkwürdig ist nur, daß Nicklisch aus dieser, wie er selbst sagt, so einfachen Erscheinung nicht die letzte Konsequenz zieht und die Abschreibung wirklich als das behandelt, was sie ist, nämlich als Rechnung und zwar als Teil der Unternehmungsrechnung. Dann müßte er doch dahin kommen, für die Erklärung der Abschreibung die nationalökonomische Wertlehre über Bord zu werfen. Dann würde ihm auch die Einsicht nicht verschlossen bleiben, daß die Verrechnung als solche mit der Körperlichkeit der Objekte, über die sie angestellt wird, ebensowenig gemein hat, wie eine auf Grund einer Straßenvermessung durchgeführte Längenrechnung mit der Straße selbst, wie eine statische Berechnung der Tragfähigkeit einer Brücke mit dieser Brücke. Die Rechnung kann richtig oder falsch sein. Die Brücke selbst — um bei diesem Beispiel zu bleiben — die Körperlichkeit ihrer Träger steht damit in keinem Zusammenhang. Wird die Rechnung mit lauter bekannten Zahlen durchgeführt, so muß sie richtig sein, vorausgesetzt, daß kein Rechenfehler unterlaufen ist. Angenommen nun, es lag in dem Trägermaterial ein Materialfehler vor und die Brücke ertrug deshalb die Belastungsprobe nicht, war deshalb die Rechnung falsch? Kein vernünftiger Mensch wird das behaupten. Man muß sich nur darüber

Klarheit zu verschaffen suchen, was von einer Rechnung verlangt werden kann und was nicht. — Sind in die Rechnung neben bekannten Zahlen auch unbekannte, nur durch Schätzung zu ermittelnde Größen einzustellen, so wird das Resultat nur ein Annäherungswert sein können. Wird man für die mehr oder minder genaue Schätzung der unbekannten Größe die Rechnung oder gar die Brücke verantwortlich machen können? Oder glaubt man durch Okularinspektion der tatsächlichen Gegebenheiten die unbekannte Größe in den Bereich des Bekannten zu rücken, ihr größere Bestimmtheit zu verleihen?

In diesem Sinn liegt es, wenn wir von Nicklisch erwarten, daß er sich von den Abschreibungsgegenständen frei macht, daß er von dem Eignungswert Abstand nimmt, daß er klipp und klar sagt: der Ausgabenwert wird durch die Abschreibung verteilt; allerdings arbeitet diese Rechnung mit unbekannten Größen, sodaß logischerweise nur Annäherungsresultate verlangt werden können.

Nicklisch weicht von der angedeuteten einheitlichen Linie der Vorkriegsfragestellung ab, indem er dazu übergeht den Grund für den Gegensatz von Marktwert und Marktpreis auf der Seite des Geldes zu suchen. Er spricht von Geldwertschwankungen und fordert, daß deren Einfluß auf die Abschreibung berücksichtigt werden müßte. Allerdings begnügt sich Nicklisch mit Andeutungen. Überhaupt nimmt diese Seite der Behandlung der Abschreibung eine so untergeordnete Stellung ein, daß wir uns berechtigt fühlten, Nicklisch im Anschluß an die Autoren anzuführen, die grundsätzlich an der Rechnung unserer Wirtschaft festhalten, aber das Abschreibungsproblem als Wertproblem behandelt wissen wollen.

Bevor wir die Reihe der Autoren eröffnen, die die Abschreibungsfrage von einer anderen Seite aufrollt, die die Sonde wissenschaftlicher Erkenntnis an der Unternehmungsrechnung als solcher anlegt, wollen wir uns den Ausführungen Großmanns zuwenden. Großmann nimmt, wenn wir an die zwei Hauptgruppen unserer Gliederung denken, eine Übergangsstellung ein.

Großmann: „Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung, insbesondere ihre Bedeutung als Kostenfaktor" ist das größte Spezialwerk der Abschreibungsliteratur. Wir wollen, um Großmann gerecht werden zu können, seinen Gedankengängen folgen.

„Um teleologisch vordringen zu können", schreibt er, „habe ich es (das Problem der Abschreibung) von den Zwecken aus verfolgt, die die Unternehmung beherrschen. So ergab sich meine Einstellung auf die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung".[1]) Was sieht nun Großmann als Zwecke der Unternehmung an? Die Unternehmung habe den Zweck — wir haben nur einen angeführt gefunden — der Werterzeugung. Um Werte erzeugen zu können, müsse die Unternehmung Werte opfern. Was sie an Werten konsumiere, müsse sie an Werten zunächst wieder hervorbringen und darüber hinaus ein Mehr an Werten, sodaß die Wertschöpfung den Werteinsatz überrage.

Die Abschreibung habe es mit den Begriffsreihen zu tun, die auf der Seite des Werteinsatzes lägen. In Anlehnung an Schmalenbach zerlegt nun Großmann den Werteinsatz in Aufwand und Kosten, wobei unter Kosten der Güterverzehr für eine Leistung im Sinne der Selbstkostenrechnung, unter Aufwand der Güterverzehr, der nicht werterzeugend wirkt und daher nur in der Erfolgsrechnung erscheint, zu verstehen sei. Abschreibungen würden demnach vom Standpunkt der Kalkulation: Kosten, vom Standpunkt der Erfolgsrechnung: Aufwand darstellen. Jedenfalls seien Abschreibungen der Ausdruck für den Wertabgang. Nun will sich Großmann aber nicht mit einer formalen Begriffsbestimmung begnügen, er sucht vielmehr den materiellen Inhalt zu erforschen, der hinter den Ziffern steht.

Die abzuschreibende Wertminderung könne sich nicht auf den Gebrauchswert oder auf den Verkaufswert beziehen, weil diese Werte Schwankungen unterworfen seien und daher eine Abschreibung in gleichen Quoten nicht zuließen (Begründung!). „Vielmehr bezieht sich die Minderung auf den Wert, der der Abschreibung von Anfang an zugrunde gelegt worden ist. Das kann der reine Anschaffungs- oder Herstellungswert oder ein von diesen abgeleiteter Wert sein."[2]) Wichtig sei nun, daß die Abschreibung sowohl eine „tatsächliche" als auch eine „rechnungsmäßige Minderung" zum Ausdruck bringen könne. Großmann ist sich darüber klar, daß die Abschreibung infolge tatsächlicher Wertminderung auch nur rechnerisch zu erfassen ist, aber es liegt hier die Tatsache zugrunde, daß eine Verringerung wirklich eingetreten ist. Die rechnungsmäßige

[1]) Großmann, „Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung. . . . ." S. VIII.

[2]) Großmann, a. a. O. S. 6.

Minderung will Großmann als eine zwar nicht eingetretene, aber trotzdem buchmäßig durchgeführte, gewissermaßen fiktive, Wertminderung verstanden wissen. In diese beiden Kategorien ordnet nun Großmann die verschiedenen Arten der Abschreibung ein, die in einer Unternehmung vorkommen können und sucht dadurch den Begriff „Wertminderung" mit betriebswirtschaftlichem Inhalt zu füllen.

Den Abschreibungen auf Grund tatsächlicher Wertminderung rechnet er zu:

Die Abschreibungen infolge Abnutzung der Anlagen und sonstigen Vermögensabgangs (z. B. Ablauf von Rechten, Konzessionen). Diese Wertabgänge würden objektweise im voraus mit Hilfe der Lebensdauer erfaßt, einmalige Kosten in produktionsnotwendige Kosten umwandelnd, und von der Kalkulation als Kostenbestandteile verrechnet. Die Unternehmung regle in diesem Fall den Wertverlauf nach bestem Ermessen durch planmäßiges Abschreiben. Ob die Wertabnahme wirklich so verlaufe, wie sie angenommen werde, sei dahingestellt. „Es handelt sich hier weniger um eine Angleichung oder Annäherung des Buchwertes an den Gebrauchswert, obwohl beides nicht ausgeschlossen sein soll, als vielmehr um eine geregelte Verteilung des Wertabgangs nach Maßgabe der Nutzungsdauer."[1]) Diese Art der Abschreibung würde also als Wertregler anzusprechen sein.

Bei der Abschreibung auf Grund von Wertverlust handle es sich um unberechenbare und ungewöhnliche Abgänge von Werten, die durch Reparaturen nicht mehr ersetzbar seien; z. B. Unbrauchbarwerden von Maschinen wegen unsachgemäßer Behandlung, ungewöhnlicher Naturereignisse und dergl. Hier liege also nicht produktiver Einsatz vor, sondern unproduktiver Wertverlust. Daher erfolge in diesem Falle die Verrechnung grundsätzlich über Verlust- und Gewinnkonto wie bei anderen Unkosten. Die gekennzeichneten Verluste seien Risiken, die zwar auf allen Anlagegegenständen lasten würden, die aber wegen ihrer Unberechenbarkeit durch Versicherungen kaum verteilungsfähig gestaltet werden könnten. (?)

Wenn tatsächliche Wertabgänge durch bewußt oder unbewußt unrichtig bemessene Abschreibungen nicht hinreichend gedeckt seien, so müßte eine Abschreibung im Sinne einer Wertberichtigung eintreten. Diese Berichtigung würde eine Abschreibungsnachholung

[1]) Großmann, a. a. O. S. 11.

bedeuten, die sich erfolg- bzw. kapitalmindernd auswirken müsse, da sie kalkulativ nicht verrechnet werden könne. Sie hätte die Wirkung der Wertangleichung und sei lediglich wertorientiert.

Ganz ähnlich wirke die Abschreibung, die durch eine Wertumstellung veranlaßt sei. Eine solche Wertumstellung habe dann zu erfolgen, wenn die richtig abgeschriebenen Vermögenswerte neuen besonderen Zwecken, z. B. Sanierung, Fusion, Liquidation nicht mehr zu dienen vermöchten. „Wertumstellende Abschreibungen haben somit Differenzen zwischen altem Betriebswert und neuem Zweckwert auszugleichen. Der neue Zweckwert wird bestimmt durch außerbetriebliche Vorgänge."[1]) Auch diese Art der Abschreibung stehe mit der Kalkulation in keinem Zusammenhang, wirke also kapitalmindernd.

In die Reihe der Abschreibungen, die rein buchmäßige Wertminderungen zum Ausdruck bringen, sei einzustellen:

die sog. erfolgregulierende Abschreibung. Hier handle es sich um eine gewollte Abweichung des Buchwertes vom tatsächlichen Wert. Der buchmäßige Wertverlauf vollziehe sich meist schneller als der tatsächliche. Durch den Vorsprung des ersteren gegenüber dem letzteren sei beabsichtigt, ausgleichend auf den Gewinn einzuwirken und Vorsorge für die Zukunft zu treffen. Diese Art der Abschreibung diene also einer vorsorglichen Wertregelung. „Während die planmäßige Wertregelung in der Richtung der Wertangleichung liegt, tendiert die vorsorgliche entgegengesetzt und nimmt ihre Impulse aus der Erfolgsrechnung."[2]) Der Regelfall dieser Abschreibung sei die Überabschreibung, durch die eine Minderung des Gewinns herbeigeführt würde.

Durch vergleichende Betrachtung der verschiedenen Abschreibungsarten findet Großmann die Funktionen der Abschreibung. Er sieht drei Funktionen: eine kostenbestimmende oder kalkulative, eine wertregelnde und wertangleichende und eine erfolgregulierende. Unter diesen erkennt er das Primat der kalkulativen Funktion zu, da er sie für die betriebswirtschaftlich bedeutsamste hält. Damit glaubt Großmann zugleich entschieden zu haben, daß die Abschreibungsfrage von der Selbstkostenrechnung und nicht von der Erfolgsrechnung beherrscht wird.

Nach Hervorkehrung dieser begrifflichen Merkmale kommt Großmann zu folgender Begriffsbestimmung: (S. 25)

---

[1]) Großmann, a. a. O. S. 8.

[2]) Großmann, a. a. O. S. 22.

„Abschreibungen sind wertregelnde Rechnungselemente zur tatsächlichen [1] [2]) und buchmäßigen [3]) Verringerung und Minderung des Vermögens (zuweilen wertumstellende zur Deckung von Wertdifferenzen), die als kostenbestimmende Rechnungselemente [4]) neutral, als kalkulationsfreie [2]) [3]) [4]) mindernd auf Gewinn und Kapital einwirken."

Wir mußten soweit ausholen um zu zeigen, wie Großmann zu seinem Abschreibungsbegriff gekommen ist. Würde vorstehende Definition für sich betrachtet worden sein, so könnte man kaum verstehen, was Großmann damit sagen will. Überblicken wir den Weg, der zu dieser Begriffsbestimmung geführt hat, so müssen wir von vorn herein feststellen, daß wir die einheitliche Ausrichtung vermissen. Großmann beschränkt sich darauf, alle möglichen in der Praxis vorkommenden Abschreibungsarten aufzuzählen und einzeln zu beschreiben. Dabei vermag Großmann Theorie und Praxis nicht säuberlich auseinanderzuhalten; er ist sich nicht bewußt, daß hier zwei Welten gegeneinanderstehen, die sich verhalten wie Verstand und Wille.

So betrachtet Großmann die Abschreibung von drei Standpunkten aus: von dem der Unternehmung, der Kalkulation und der Erfolgsrechnung. Gibt es für den Wissenschaftler nicht nur einen Standpunkt, den des Betrachters?

Auf diese Weise ist es Großmann nicht möglich in seinen Untersuchungen das Wesentliche vom Nebensächlichen und Zufälligen zu trennen. So kommt er zu einem Rattenkönig von Definitionen, der auf eine Formel gebracht, das angeführte Monstrum einer Begriffserklärung ergibt. Trotzdem verlohnt es sich etwas näher darauf einzugehen.

Abgesehen davon, daß „Verringerung" und „Minderung" Synonyma sind, die nicht durch das Wörtchen „und" verbunden in einer Definition stehen können, ist der Ausdruck „wertregelnde Rechnungselemente" anfechtbar. Werte können nicht geregelt werden, am allerwenigsten durch Rechnungselemente. Die Begriffe „Wert" und „Rechnung" schließen sich u. E. gegenseitig aus. Wir werden

[1]) kalkulative
[2]) wertberichtigende
[3]) erfolgregulierende
[4]) umstellende Abschreibung
(Hier liegt offenbar ein Druckfehler vor! Zu „kostenbestimmende Rechnungselemente" gehört sinngemäß Hinweis [1]); Hinweis [4]) muß bei „Deckung von Wertdifferenzen" stehen.)

auf diese Frage weiter unten näher eingehen. — Für unglücklich halten wir auch die Trennung der Wertminderung in eine tatsächliche und eine buchmäßige. Wie wir gesehen haben, weiß Großmann sehr wohl, daß auch tatsächliche Wertminderung nur rechnungsmäßig erfaßt werden kann. Es fehlt uns das Organ tatsächliche Wertminderung als solche zu erfassen. So tritt also anstelle der tatsächlichen Wertminderung die buchmäßige. Nun aber innerhalb dieser buchmäßigen Wertminderung unterscheiden zu wollen zwischen solcher, die für tatsächliche und solcher, die nicht für tatsächliche Wertminderung eintritt, entbehrt der Logik; denn wenn es möglich wäre die tatsächliche Wertminderung buchmäßig exakt zu erfassen, dann käme die buchmäßige Wertminderung ohne tatsächlichen Hintergrund von selbst in Wegfall. — Außerdem ist mißverständlich: „zur Deckung von Wertdifferenzen". Können Wertdifferenzen in einer Rechnung gedeckt werden? Es kann doch nur eine rechnungsmäßige Beseitigung von Differenzen in Frage kommen. — Endlich glauben wir, daß Funktionen der Abschreibungen, die nur für bestimmte Arten der Abschreibung gelten, für die Begriffsbestimmung der Abschreibung schlechthin irrelevant sind. In einer Begriffsbestimmung der Abschreibung hat nur Platz, was als wesentliches Merkmal der Abschreibung anzusehen ist. Man kann also nicht mit „kostenbestimmend" und „kalkulationsfrei" in ein und derselben Definition operieren. Im Zusammenhang damit müssen wir es für fraglich erachten, ob die Frage, wie die Abschreibung auf den Erfolg einwirkt, in die Begriffsdefinition gehört. Es mag betriebswirtschaftlich sicherlich sehr interessant sein, die Abschreibung nach dieser Seite hin zu untersuchen, aber mit dem Begriff der Abschreibung hat dies nichts zu tun. Einmal stellt das Verhalten der Abschreibung in dieser Beziehung nur eine Folge davon dar, ob die Abschreibung kalkulativ verrechnet wird oder nicht, und zum andern ist die Tatsache, daß beide Möglichkeiten gegeben sind, ein Beweis dafür, daß hierin kein Kriterium für die Bestimmung des Begriffs „Abschreibung" zu sehen ist.

Wir wollen durch einen Vergleich darzutun versuchen, wohin ein derartiges Definieren führen würde. Nach Methode Großmann würde der Begriff „Haus" etwa so zu definieren sein: „Häuser sind geschlossene Räume, die steile oder weniger steile, zuweilen ganz flache Dächer haben und je nachdem sie aus Stein oder Holz gebaut sind, lange oder kurze Zeit halten."

Wir müssen Großmanns Definition sowohl formal, wie ihrem materiellen Inhalt nach ablehnen. Wie verhält sich zu dieser De-

finition übrigens Großmanns Ankündigung, die er in der Einleitung macht: „Aufgabe der Wissenschaft ist es für klare und eindeutige Begriffe zu sorgen. Der Aufstellung des Begriffes Abschreibung ist darum in dieser Arbeit besondere Aufmerksamkeit zugewendet worden.“ [1])

Nun seien in möglichster Kürze die Gründe für die Abschreibungen im Großmannschen Sinn dargestellt. Dabei werden wir Großmanns dualistische Auffassung der Abschreibung, die einerseits in den Regionen vermeintlicher Werte sich bewegt und andrerseits an zufälligen aus der Praxis geborenen Erscheinungen klebt, genauer kennen lernen.

Bezeichnend für Großmann — der doch die Betrachtungen vom Standpunkt der Unternehmung vornehmen will — ist, daß er diesem Kapitel die Bemerkung vorausschickt: „Letzten Endes appelliert eine Untersuchung über die Gründe der Abschreibungen mehr an das Verständnis eines Ingenieurs als eines Betriebswirtschaftlers.“ [2]) Selbstverständlich muß Großmann die Gründe für Abschreibungen nach den verschiedenen Abschreibungsarten gesondert behandeln.

Die kalkulative Abschreibung dient nach Großmann der Zurückgewinnung der durch die Werterzeugung geopferten Werte; sie sei somit der „mengen- und wertmäßigen Erhaltung der Substanz“ gewidmet, wobei sich die mengenmäßige Erhaltung auf quantitativen Vermögensabgang z. B. auf den Abbau von Kohlen, Erz- oder Tonlagern usw. bezieht, während die wertmäßige Erhaltung bei qualitativem Vermögensabgang z. B. bei abnutzungsbedingter Wertminderung in Betracht kommt. Anders ausgedrückt, die kalkulative Abschreibung habe ein Äquivalent für die Wertminderungen zu schaffen. Diese ließen sich gliedern in:

Wertminderungen infolge Gebrauches
(die in der Praxis dominierende Abschreibung)
Wertminderungen infolge Alterns und Veraltens
(meist mit der Gebrauchsabschreibung gemeinsam)
Wertminderungen infolge Betriebsrisikos
(Wechsel der Mode, technische Überholung der Betriebseinrichtung usw.)

Die Gründe für die wertberichtigende Abschreibung seien: bei Umsatzgütern Zurückführung auf den mutmaßlichen Realisierungs-

[1]) Großmann, a. a. O. S. XXIII.
[2]) Großmann, a. a. O. S. 29.

wert, bei Anlagegütern Zurückführung auf den betrieblichen Eignungswert, bei Miet- und Pachtverhältnissen Zurückführung auf den kapitalisierten Ertragswert.

Bei der wertumstellenden Abschreibung führt Großmann als Grund die Umstellung auf den neuen Zweckwert (z. B. bei Fusionen) an.

Die gewinnregelnde Abschreibung stelle lediglich einen Akt wirtschaftlicher Vorsorge dar, der mit den abzuschreibenden Objekten und eventuellen finanziellen Ereignissen nicht zusammenhänge.

Wenn man den Ausführungen Großmanns bis hierher folgt, so kann man nicht recht einsehen, warum Großmann in einer Sphäre der Rechenhaftigkeit — er selbst spricht die Abschreibungen als Rechnungselemente an — dauernd mit Werten operiert, warum er nicht dazu übergeht, für Werte Geldausdrücke zu setzen.

Des Rätsels Lösung bringt der nächste Abschnitt, der überschrieben ist „Die Geldentwertung als Abschreibungsgrund". Hier setzt sich Großmann zunächst mit der Frage auseinander, ob die Abschreibung die Wiedererstattung der Anschaffungskosten oder der Wiederbeschaffungskosten zu gewährleisten habe. Er geht dabei so vor, daß er Abschreibung und Erneuerung einander gegenüberstellt und zu beweisen sucht, daß die funktionelle Verschiedenheit beider lediglich eine Folge der Geldentwertung sei.

Die gesamte Abschreibungsfrage, so argumentiert Großmann, sei in Theorie und Praxis zunächst nur von dem Gedanken der Wiedererstattung der Anschaffungskosten beherrscht gewesen. „Alle Begriffsformulierungen, alle Zweckbestimmungen" seien in dieser Richtung gelegen, besonders hätte die steuerrechtliche Judikatur diese Auffassung vertieft. Großmann führt ein Urteil des Reichsfinanzhofs vom 11. 1. 21 an, demzufolge der Gedanke der Erneuerung schroff zurückgewiesen wird. Es heißt dort: „Direkte Abschreibungen wie Bewertungskosten (Erneuerungsfonds) dienen nur zur Berichtigung der Bilanzaktiva und dürfen sich daher nur auf das in der Bilanz ausgewiesene Vermögen beziehen." Außerdem komme in dem technischen Vorgang der Abschreibung nur die Idee der Zurückerstattung der verausgabten Anschaffungskosten zum Ausdruck. Die Abschreibung beginne mit dem Anschaffungswert und endige beim Null- bezw. Altmaterialwert, führe also vom höheren zum niederen Bilanzwert. Sie werde vom Geschehenen nicht vom Zukünftigen beherrscht. Die Möglichkeit, sich besonderen Umständen anzupassen, liege bei der Abschreibung allein im

Tempo. Würde das Tempo beschleunigt, so wäre damit im Sinne der Vorsorge der Anschaffungswert vorzeitig gesichert. Nie aber könne durch die Abschreibung ein höherer Betrag als der seinerzeitige Anschaffungswert hereingebracht werden.

Anders, meint Großmann, sei dies bei der Erneuerung. Für diese gebe es keine starren Grenzen. Die Erneuerung fange beim Nullwert an und führe zu einem nicht feststehenden Endwert. Der Endwert könne sowohl unter wie über dem Anschaffungswert liegen, er könne die Kosten der Wiederbeschaffung decken. Damit sei die aufbauende Tätigkeit der Erneuerung, deren Gesicht in die Zukunft schaue, gekennzeichnet.

So lägen also der Abschreibung einerseits und der Erneuerung andererseits sehr ungleiche Motive zugrunde und eine Zweckgleichheit bestünde nur solange als der Erneuerungs- oder Wiederbeschaffungswert gleich dem Anschaffungswert wäre, an dessen Stelle er zu treten hätte. Das Verdienst, diese Einsichten vermittelt zu haben, gebühre der Inflation. Großmann schreibt: „Wie uns die Inflation manches wirtschaftliche Problem vergrößert und vergröbert und dadurch erkenntnisvermittelnd gewirkt hat, so hat sie auch das Problem der Abschreibung kaleidoskopisch beleuchtet und den materiellen Kern der Abschreibung auch für die erkennen lassen, die ihn vorher nicht gesehen haben, oder bei ihrer Einstellung auf dieses Problem nicht sehen konnten."[1]) und an anderer Stelle: „Die Inflation mit ihren hohen Wiederbeschaffungskosten hat die Gegensätze zwischen Abschreibung und Erneuerung ans Licht gerückt und ein Problem gestellt, das die immanente Unbeugsamkeit der wirtschaftlichen Gesetze lösen wird, d. h. es muß den betriebswirtschaftlichen Bedürfnissen der Unternehmung unter dem Drucke solcher Gesetze Rechnung getragen werden . . . "[2])

Großmann hat bei seiner Charakterisierung der Abschreibung das Hauptargument dafür, daß die Abschreibung nur vom Anschaffungswert ausgehen kann, übersehen. Die Geldrechnung verlangt mit logischer Konsequenz, daß nicht mehr abgeschrieben werden kann, als verausgabt wurde. Diese Konsequenz bleibt aber bestehen, ob man buchtechnisch das Abzugsverfahren anwendet oder mit Hilfe eines sog. Erneuerungsfonds arbeitet. Diese Tatsache hat die handelsrechtliche (vergl. § 261 Abs. 3) wie die steuerrechtliche Judikatur erkannt und aus diesem Grunde bezeichnet sie mit vollem Recht

[1]) Großmann, a. a. O. S. 6.
[2]) Großmann, a. a. O. S. 58.

das Erneuerungskonto als Berichtigungskonto. Großmanns Gegenüberstellung beruht lediglich auf der Verschiedenheit der buchtechnischen Durchführung und auf der Auslegung der Ausdrücke „Abschreibung" und „Erneuerung"; er bewegt sich also nur im Gebiet des Formalen. Warum und mit welchem Recht die Erneuerung zu einem beliebig hohen Endwert kommen könne, darauf bleibt uns Großmann die Antwort schuldig. Mit Argumentationen: „Die Inflation . . . habe gezeigt . . . . " ist gar nichts bewiesen.

Die Inflation hat uns nur die Grenzen dessen vor Augen gehalten, was man von einer Rechnung verlangen kann. Was aber hat Großmann daraus für eine Lehre gezogen? Diese: Die Preise schwanken, der Geldwert kann auch schwanken, das einzig Stabile und Sichere ist der Wert. Dies erkennt man deutlich, wenn man liest: „Bei gleichbleibendem Geldwertstande werden die kalkulativen Abschreibungsbeträge in Quoten des Anschaffungswertes festgesetzt oder sie werden auf Grund des tatsächlichen Wertverschleißes ermittelt, der seinen Ausdruck in gleichwertiger Mark findet." „Treten nun Schwankungen in den Preisen der Abschreibungsobjekte oder im Geldwerte überhaupt auf, dann müssen die Abschreibungsquoten diesen Schwankungen angepaßt werden. Hieraus ergibt sich generell, daß die Abschreibungen unter folgenden Voraussetzungen wertmäßig zu behandeln sind: bei gleichbleibendem Geldwert, aber schwankenden Preisen, bei schwankendem Geldwert und schwankenden Preisen."[1]) Deshalb operiert also Großmann nur mit Werten! Er glaubt im Wermäßigen das Stabile gefunden zu haben. Wie aber steht es mit den Werten? Die neuere Philosophie vertritt die Lehre, daß die Dinge nicht etwa einen Wert an sich haben, daß der Wert vielmehr durch die subjektive Wertschätzung der Menschen entsteht. Schopenhauer schreibt: „Nicht besser steht es mit dem „absoluten Wert", der solchem angeblichen, aber undenkbaren Zweck an sich zukommen soll. Denn auch diesen muß ich, ohne Gnade, als contradictio in adjecto stempeln. Jeder Wert ist eine Vergleichsgröße, und sogar steht er notwendig in doppelter Relation: denn erstlich ist er relativ, indem er für jemanden ist, und zweitens ist er komparativ, indem er im Vergleich mit etwas anderem, wonach er geschätzt wird, ist. Aus diesen zwei Relationen herausgesetzt, verliert der Begriff Wert allen Sinn und Bedeutung. Dies ist zu klar, als daß es noch einer weiteren Aus-

[1]) Großmann, a. a. O. S. 84.

einandersetzung bedürfte."[1]) „Die Werte werden", wie Rieger sich ausdrückt, „von uns den Dingen angedichtet". Weil aber die Werte an die Menschen gebunden sind, stellen sie immer etwas Schwankendes, sich Veränderndes, Abbilder des Lebens und seiner Entwicklung dar. Es kann daher keine allgemein gültigen Werte geben. Der einzelne Mensch kann seine Wertschätzung der Wertschätzung anderer anschließen oder nicht, je nach seiner inneren Einstellung; denn Werte reichen in die Sphäre des Weltanschaulichen, des Transzendenten. Nun befinden wir uns aber in dem Gebiete der Wirtschaft, in der Sphäre der Rechenhaftigkeit, wo es nicht genügt Werte zu manifestieren, wo es sich vielmehr darum handelt die Werte zahlenmäßig zu erfassen. Innerhalb der Wirtschaft sind wir nun im Gegensatz zu außerökonomischen Gebieten des Lebens in der Lage die Wertschätzungen der Wirtschaftssubjekte erfassen zu können. Alle Wertungen der wirtschaftlichen Güter werden in Geldeinheiten vorgenommen. Die Preise — zahlenmäßige Ausdrücke in Geldeinheiten — geben uns die Werte der Güter an. Zu glauben, daß hinter den Preisen als mehr oder minder absolute Größen die Werte stehen, ist durchaus abzulehnen. Durch die Preise werden die inneren, wertenden Regungen des Menschen nach außen projiziert. Da aber die Wertschätzungen der Menschen, wie wir oben gesehen haben, dauerndem Wechsel unterworfen sind, stellt jeder einzelne Preis nur für den Zeitpunkt seines Zustandekommens den Wert des betreffenden Gutes dar. Damit soll nicht gesagt sein, daß ein Preis nur für diesen Zeitpunkt bezw. nur für einen Tauschakt Bedeutung hätte. Nein, er bildet vielmehr die Verhandlungsbasis für den nächsten Tausch und beeinflußt hiebei die Wertschätzungen der Wirtschaftssubjekte. In diesem Sinn wirken bei der Entstehung eines neuen Preises alle früheren mit. Wird auf diese Weise in der Wirtschaft jede Wertung in Preisen vorgenommen, so hat die Rechnung der Unternehmung — und um diese geht es doch bei unserem Thema — als einzige Möglichkeit wirtschaftliche Güter ihrem Werte nach zu erfassen: die geldlichen Ausdrücke, die Preise.

Wie denkt sich nun Großmann die wertmäßige Behandlung der Abschreibung? Als programmatische Erklärung könnte aufgefaßt werden, was er von der kalkulativen Abschreibung sagt: „Diese Inkongruenz im Verlauf (der tatsächlichen und buchmäßigen Wertminderung) enthebt aber den Betrieb nicht seiner Pflicht den tatsächlichen Konsum an Anlagen in die Kalkulation einzu-

[1]) Schopenhauer, „Preisschrift über die Grundlagen der Moral".

beziehen. Der Sinn dieser Methode ist der, den wirklichen Wertabgang durch die Abschreibung zu erfassen. Sie setzt zur Erreichung dieses Zieles also scharfes Beobachten, Sachverständigkeit im Beurteilen des Gebrauchswertes der Anlagen für den Produktionszweck voraus, dem sie dient." „Für die Kalkulation ergibt sich hieraus, daß möglichst kurzfristig in Übereinstimmung mit den Kalkulationsperioden alle Anlagen auf ihre produktive Kraft hin (!) untersucht werden. Solche Untersuchung und Feststellung erfordert eine gewissenhafte Kalkulation, die den tatsächlichen Wertverzehr als Kostenbestandteil nicht entbehren kann."[1]) („Ja eben wo Begriffe fehlen, da stellt ein Wort zur rechten Zeit sich ein!")

Neben dieser allgemeinen Anleitung zur wertmäßigen Erfassung der Abschreibung gibt Großmann noch eine besondere, nämlich die, daß die Abschreibungen (bei wertmäßiger Behandlung) vom Ersatzkostenwert oder Wiederbeschaffungspreis zu berechnen seien.

Das also heißt Großmann *wertmäßige* Behandlung der Abschreibung! Wir müssen erstaunt die Frage aufwerfen: Glaubt Großmann wirklich wertmäßig zu verrechnen, wenn er den Wiederbeschaffungspreis der Abschreibung zugrunde legt? Dokumentiert Großmann mit dieser Haltung nicht, daß es ihm nicht so sehr darauf ankommt, den aufgewendeten Geldbetrag durch die Abschreibung zu verrechnen, als vielmehr darauf, daß das betreffende Abschreibungsobjekt ersetzt werden kann? Ist Großmann damit nicht in die Reihe der Güterrechner getreten? Großmann glaubt wertmäßig zu verrechnen und verrechnet gütermäßig. Oder setzt Großmann Werte und Güter gleich, sodaß er feste Werte für die Güter annimmt? Das kann nicht sein, denn er trennt ja Güter und Werte bewußt, wenn er in seiner „Festlegung der erforderlichen Grundbegriffe" sagt: „Was sie (die Unternehmung) an Gütern und Werten konsumiert, muß sie an Gütern und Werten zunächst wieder hervorbringen und darüber hinaus ein Mehr an Werten. Erst dieses Mehr ergibt den Anreiz zum Wirtschaften."[2]) Wenn es so ist, dann müßte dieses Mehr an Werten durch die Rechnung festgestellt werden. Soll aber eine Güterrechnung ein Mehr an „Werten" feststellen können? Wir sehen, daß sich Großmann hier in einem Dilemma befindet.

Wie sich Großmann im Fall schwankender Preise oder schwankenden Geldwertes — bei gleichbleibenden Preisen rechnet er ja

[1]) Großmann, a. a. O. S. 80.
[2]) Großmann, a. a. O. S. XXIII.

geldmäßig — die Abschreibung auf Grund des Wiederbeschaffungspreises durchgeführt denkt, deutet er nur an. Er stützt sich in diesem Teil seiner Ausführungen ganz auf Schmidt. Bei der Würdigung Schmidts soll von uns grundsätzlich zu der Güterrechnung Stellung genommen werden; hier sei uns gestattet auf diese Ausführungen zu verweisen.

Als Resumé aus diesem Abschnitt sei hervorgehoben: Großmann verkennt das Wesen und die Kompetenz der Unternehmungsrechnung. Darum flüchtet er in das metaökonomische Gebiet der Werte. Um nun aber einerseits diese Stellung behaupten und andererseits den praktischen Bedürfnissen der Verrechnung entsprechen zu können, kommt er zu einem Kompromiß von Geldrechnung und Güterrechnung, d. h. er stellt sich zwischen beide und bedient sich der einen in Gedanken an die andere. Wir vermissen auch hier wieder das besinnliche Durchdenken, das Großmann in den Stand setzen würde, die Vielheit der Erscheinungen einheitlich zu erklären.

Wir versuchen zusammenfassend den Eindruck wiederzugeben, den Großmanns Werk auf uns gemacht hat. Großmann gibt, man darf ruhig sagen, eine erschöpfende Darstellung der im praktischen Leben vorkommenden Arten und Formen der Abschreibungen. Besonderes Augenmerk ist der sog. kalkulativen Abschreibung geschenkt; ihr Kostencharakter ist gebührend unterstrichen. Als praktischer Ratgeber leistet dieses Buch zweifellos sehr gute Dienste. Insofern besteht sicher zurecht, was Schubert gelegentlich einer Besprechung von Großmanns Buch ausführt. Es wird dort eine „breit angelegte, weil erschöpfend für die Praxis behandelte, wissenschaftliche Arbeit“[1]) genannt. Bezüglich des wissenschaftlichen Wertes sind wir anderer Ansicht. Wir verlangen von einer wissenschaftlichen Untersuchung, wie wir in der Vorbemerkung darlegten, mehr als bloße Zusammenstellung und Beschreibung der empirischen Tatsachen. Nur dann sprechen wir von wissenschaftlicher Arbeit, wenn eine gedankliche Durchdringung des Stoffes stattfindet, die das wahre Wesen zu begreifen sucht.

Haben wir die Ausführungen von Nicklisch in gewissem Sinn als Fortbildung der wertmäßig bedingten Vorkriegseinstellung zur Abschreibungsfrage bezeichnen können, so läßt sich von den Darlegungen Großmanns nur behaupten, daß sie teilweise nach jener

[1]) Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 2. Jahrg. 1925 S. 600, Buchbesprechung von A. A. Schubert.

Richtung tendieren; teilweise gehören sie bereits der Nachkriegsfragestellung an.

So bildet die Großmann'sche Ansicht eine Überleitung zu der zweiten großen Gruppe. In dieser haben wir alle die Wissenschaftler zusammengefaßt, die den Schwerpunkt bei ihren Untersuchungen auf die Unternehmungsrechnung legen und die Abschreibungsfragen innerhalb der allgemeinen Rechnungsfragen zu lösen versuchen.

Wir eröffnen die Reihe mit Walb [1]). Walbs Ansicht über Abschreibung wächst aus der Betrachtung des gesamten Rechnungswesens der Einzelwirtschaft heraus. Walb steht grundsätzlich auf dem Boden der geltenden kapitalistischen Verrechnungsweise. Er versucht das gesamte Rechnungswesen unter dem einheitlichen Gesichtspunkt der Erfolgsrechnung zur Darstellung zu bringen. Da der Zweck jeder Unternehmung Erfolgserzielung sei, so würde der Nachweis, ob und wieviel Erfolg durch die Unternehmungstätigkeit erzielt worden ist, den bedeutsamsten Teil des Rechnungswesens der Unternehmung bilden und im Vordergrund des Interesses stehen. Das ganze Rechnungswesen würde von dieser Seite sein eigenes Gepräge erhalten und nach dieser Richtung orientiert sein.

Der Erfolg jeder Unternehmung ergebe sich durch einen Vergleich des Verbrauchten (passive Betriebsleistungen) mit dem Hervorgebrachten (aktive Betriebsleistungen). Die Erfolgsrechnung hätte also positive Elemente, die als Ertrag oder Erlös, und negative Elemente, die als Aufwand oder Kosten bezeichnet würden, einander gegenüberzustellen. „Diese Gegenüberstellung des Aufwandes und Ertrages betrifft nun sehr verschiedenartige wirtschaftliche Werte. Um dabei ein Ergebnis feststellen zu können, müssen alle auf einen gemeinsamen Nenner gebracht werden. Dieser kann in der gegebenen geldkapitalistischen Wirtschaftsverfassung nur das Geld sein. Die Erfolgsrechnung ist demnach vor allem eine Geldrechnung." [2]) Der logische Schluß müßte unbedingt lauten: „Die Erfolgsrechnung ist demnach eine Geldrechnung." Es mag hier den Anschein haben, als ob sich Walb mit der Einschaltung des „vor allem" ein Hintertürchen offen halten wollte, das ihm im

[1]) Walb Ernst, „Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe."

[2]) Walb, a. a. O. S. 22.

späteren Verlauf der Darlegungen ein Entschlüpfen aus dem Bereich der Geldrechnung ermöglichen soll, sodaß sich die Erfolgsrechnung schließlich doch als nicht reine Geldrechnung entpuppt. Dem ist aber nicht so! Walb glaubt in manchen Fällen z. B. bei Betriebsvergleichen gleichartiger Branchen und in der Kalkulation den geldmäßig errechneten Erfolg durch einen gütermäßig festgestellten Erfolg ergänzen zu können, weist aber ausdrücklich auf das Primat des geldmäßigen Erfolges und auf die Beschränktheit des Anwendungsgebiets des gütermäßig errechneten Erfolges hin.

Wie steht nun bei Walb die Abschreibung in dem Rechnungswesen der Einzelwirtschaft?

Walb unterscheidet zwischen Gebrauchsgütern und Umsatzgütern, wobei er unter Gebrauchsgütern solche versteht, die entweder unverbrauchbaren Wert haben, oder aber einem allmählichen, in der Periode nicht genau feststellbaren Wertverbrauch unterliegen. Die Besonderheit der letzteren bestehe nun darin, daß sie längerem Gebrauch dienen würden und „in der Regel infolge hievon physisch bezw. wertmäßig“ [1]) (wobei gegebenenfalls auch beides zusammen vorkommen könne) verbraucht würden. Bei dem physischen Verzehr denkt Walb an die materiellen Anlagegüter, während er beim wertmäßigen Verbrauch die immateriellen Güter wie: Patente, Firmenwert usw. im Auge hat. Wir weisen darauf hin, daß wertmäßiger Verzehr in jedem Fall in Betracht kommt, wohingegen physischer Verbrauch nur bei materiellen Gebrauchsgütern vorliegt. Immerhin das bleibt bestehen: sie unterliegen einem gewissen Verbrauch.

Dieser Verbrauch bedeutet nach Walb Werteverzehr, also Aufwand. Rechnungsmäßig würde dieser Aufwand durch die Abschreibung oder durch die Befundrechnung erfaßt. Die Abschreibung bestimme den Aufwand direkt, die Befundrechnung hingegen befasse sich mit der Rückverrechnung des Unverbrauchten, sodaß in diesem Fall die Aufwandsziffer als abgeleitete Größe auftrete.

Dem Wesen nach würde die Abschreibung — Walb versteht hierunter den Abschreibungsbetrag — also einen Kosten- oder Aufwandsfaktor [2]) darstellen. Walb legt die Betonung auf „einen“,

---

[1]) Walb, a. a. O. S. 189.

[2]) Ganz ähnlich sieht Sommerfeld („Die Wertansätze in der Inventur mit Berücksichtigung der steuerlichen Vorschriften“) die Abschreibung: Die Ausgabe des Gegenstandes stelle den für eine Reihe von Jahren vorweggenommenen Aufwand dar und es sei Sache der Abschreibung den Aufwand in gerechter Weise den einzelnen Wirtschaftsjahren zu belasten, um so den Gewinn des einzelnen

d. h. einer neben vielen anderen. Hieraus ergibt sich für Walb die Konsequenz, daß wenigstens in der Theorie die Abschreibung genau wie die übrigen Aufwandsfaktoren zu behandeln sei. Allerdings stelle die Bestimmung des periodischen Aufwandes ein kompliziertes Problem dar.

„Wie überall im wirtschaftlichen Leben gilt auch hier der Satz, daß die Mittel sich einzig und allein nach dem Zweck zu richten haben. Da die Abschreibung aber nichts anderes als ein Mittel zur Erzielung eines bestimmten Zweckes bedeutet, muß man sich, ehe man über sie im einzelnen diskutiert, über die Zwecke, denen sie dient, genügend klar sein." [1]) Die unmittelbaren Zwecke der Abschreibung seien die der Selbstkostenrechnung, der Erfolgsrechnung und der Vermögensfeststellung. Diese seien wieder durch zurückliegende Zwecke bestimmt. Da es nach Walb „eine allgemeine Theorie und Praxis der Abschreibung nicht gibt", glaubt er die Verschiedenheiten in der Behandlung am besten zu kennzeichnen durch die Gegenüberstellung von Abschreibungen zum Zwecke des Bilanzgewinns, Abschreibungen zum Zwecke der Selbstkostenrechnung und Abschreibungen zum Zwecke der Gewinnung betriebspolitischer Einsichten.

Ob es wirklich keine allgemeine Theorie der Abschreibung geben sollte? Wir werden im Verlaufe der Darlegungen eine solche zu geben versuchen. Von einer allgemeinen Praxis zu sprechen ist natürlich absurd. Darin liegt u. E. gerade der Unterschied der Theorie gegenüber der Praxis, daß dort eine einheitliche Erklärung gegeben wird für die hier vorliegende Mannigfaltigkeit.

Hören wir zunächst wie Walb zur bilanzmäßigen Abschreibung steht.

Da für Walb Erfolgsfeststellung der Rechnung letzter Zweck ist, so muß er die bilanzmäßige Abschreibung von dieser Seite sehen. Er verfährt demnach ganz folgerichtig, wenn er argumentiert: Als Gewinn, wie er durch die überlieferte Handelsbilanz ermittelt werde, sei die Rente anzusehen, die das in der Unternehmung wirkende Kapital abwerfe. Dieser Gewinn könne als der privatwirtschaftliche oder geldkapitalistische bezeichnet werden. „Von einer

Jahres richtig ermitteln zu können. „Die Abschreibung ist also ihrem Zwecke nach nicht wie man gewöhnlich sagt eine Wertkorrektur, sondern ein Mittel der Aufwandsverteilung." (Vergl. Schmalenbach!)

[1]) Walb, „Zur Frage der Abschreibung" Wirtschaftsdienst 14. Jahrgang, Heft 52.

Rente kann in diesem Fall aber erst gesprochen werden, wenn das ursprüngliche Kapital noch vorhanden ist.“[1]) Das investierte, in Geld ausgedrückte Kapital bilde sohin die logische Grundlage der geldkapitalistischen Rechnung. Weil nun aber durch das wirtschaftliche Geschehen in der Unternehmung beständig Teile des Kapitals verbraucht würden, sei es unbedingt nötig diese verbrauchten Teile mit Hilfe der Aufwandsrechnung festzustellen und aus dem Bruttoerlös auszuscheiden, sodaß die Erhaltung des Ursprungskapitals garantiert sei. Dies erfordere wiederum, daß Grundlage dieser Aufwandsberechnung der Anschaffungs- oder Herstellungspreis sei; denn nur dieser wirke im Sinn einer Rekonstruktion des eingesetzten Kapitals. Folglich käme als Grundlage für die bilanzmäßige Abschreibung nur der Anschaffungspreis in Betracht. In einem Artikel drückt Walb dies gelegentlich einer Kritik der Richtlinien des V. D. M. A. so aus: „Demgegenüber ist zu bemerken, daß für die Zwecke der Unternehmungsrente grundsätzlich, wie seit altersher, die Abschreibung nach dem Anschaffungswert die einzig richtige ist.“[2]) Jede andere Aufwandsverrechnung würde einen Gewinn ergeben, der den Charakter der Rente nicht besitze. Aber gerade dieser Gewinn, der als der geldkapitalistische bezeichnet wurde, sei in besonderem Maße von Bedeutung; denn er würde die Unternehmungserträge in die Reihe aller übrigen Kapitalerträge stellen. „Ob Kapital in einem Zinshaus, einer Aktie, einem Getreidehandelsgeschäft oder einer Schuhfabrik angelegt wird, überall entsteht eine Rente gleichen Charakters, die aussagt, wie die Ertragskraft der einzelnen Ursprungskapitalien sich jeweils gestaltet hat.“[3]) Außerdem weist Walb darauf hin, daß diese Art der Aufwandsbewertung und Kapitalerhaltung von ihrem Ausgangspunkt betrachtet, durchaus logisch richtig sei und daß von diesem Standpunkt aus ein anderes Verhalten nicht in Frage käme.

Die Abschreibungen würden, da sie Aufwand darstellen, auf die Höhe des Reingewinns bestimmend einwirken, umgekehrt könne aber dieser die Höhe der Abschreibungen nicht beeinflussen. Abschreibungen hätten stets aus dem Bruttoergebnis zu erfolgen. Es sei also irreführend, wenn in Theorie und Praxis von Abschreibungen aus Reingewinn die Rede sei. Wohl lasse ein hoher

[1]) Walb, „Zur Frage der Abschreibung“ (Wirtschaftsdienst).

[2]) Walb, „Problem der kaufmännischen Erfolgsrechnung“ im Handelsblatt der Kölnischen Zeitung v. 29. 5. 29.

[3]) Walb, a. a. O. „Wirtschaftsdienst“.

Reingewinn große Abschreibungen zu, wobei dann stille Reserven entstünden, doch rechtfertige niedriger Reingewinn nicht geringere Abschreibungen. Ein derartiges Vorgehen stehe im Zeichen der Willkür und widerspreche einer richtigen Erfolgsrechnung. Grundsatz einer richtigen Erfolgsrechnung müsse immer bleiben: die Aufwandsverrechnung möglichst genau durchzuführen, unabhängig vom Erfolg.

In diesem Zusammenhang kommt Walb auf die Frage zu sprechen, ob die Abschreibung der Erneuerung zu dienen habe. Durch die indirekte Abschreibungsmethode würde eine Aufwandsreserve geschaffen, die auf der Passivseite der Bilanz erscheine und für die in der Praxis die Bezeichnung: Erneuerungsfonds üblich wäre. Walb hält diese Bezeichnung für irreführend, denn sie lasse die Meinung aufkommen, daß hier Mittel zur seinerzeitigen Erneuerung des betreffenden Gebrauchsgutes gebunden würden. Diese Annahme sei jedoch nur berechtigt, wenn der Gewinn ausreiche den Aufwand zu decken. Im Verlustfall würde zwar der Aufwand auch verrechnet, aber von einer Bindung von Mitteln zur Erneuerung könne nicht die Rede sein. Überhaupt würde sich der Gedanke der Erneuerung mit der geldkapitalistischen Denkweise und der geldkapitalistischen Erfolgsbestimmung nicht vereinbaren lassen. Es stünden sich hier zwei grundverschiedene Erfolgsbegriffe gegenüber. Auf der einen Seite eine Erfolgsberechnung, die auf der Geldrechnung aufbaue, die als Erfolg die vom Ursprungskapital abweichende Geldsumme ansehe und auf der andern Seite eine Erfolgsberechnung, die auf der Güterrechnung fuße, die als Erfolg nur jene Summe betrachte, die über eine — auch in Geld ausgedrückte — ursprünglich gegebene Gütermenge hinüberrage.

Wir gehen vollkommen einig mit Walb, wenn er sagt: „Daraus geht hervor, daß es irrig ist, wenn als Zweck der Abschreibung die Vorsorge für die Erneuerung bezeichnet wird. Der Zweck ist einzig und allein die Aufwandsverrechnung. Die Erneuerungsmöglichkeit kann, muß aber nicht, die Folge davon sein.“ [1])

Ob die Ersatzbeschaffung möglich ist oder nicht, sei eine andere Frage, die zum Problem der Selbstfinanzierung gehöre und die hinauslaufe auf die Unterscheidung von „verdientem und ausschüttbarem Gewinn“. Wolle z. B. ein Betrieb in Zeiten steigender Preise „seine Produktivkraft aufrechterhalten, d. h. die Ersatzbeschaffung in etwa sicher stellen“, so sei er gehalten die Mehrkosten dadurch zurückzustellen, daß er die Ausschüttung vermindere.

[1]) Walb, a. a. O. S. 191.

Wenn wir auch den Ausdruck „Erhaltung der Produktivkraft“ nicht akzeptieren, da er aus dem Rahmen des geldkapitalistischen Denkens — in dem sich Walb in seinen Ausführungen bewegt — herausfällt, so sieht Walb ganz richtig, daß es sich hier um Gewinn handelt; er weiß die Grenze zwischen Aufwand und Gewinn zu ziehen. In diesem Sinn sagt er: „Diese Beträge werden natürlich dadurch den Charakter von Gewinn nicht verlieren. Sie werden nur statt ausgeschüttet zum Kapital geschlagen und werden als solches aller Voraussicht nach zu einem stärkeren Zukunftsertrag führen.“ [1])

Wie stellt sich Walb zur Frage der Bemessung der Abschreibungsquoten? Er sieht die große Schwierigkeit in zwei Fakten: einmal sei die Gebrauchsdauer (der Ausdruck Lebensdauer ist nur in übertragenem Sinn zu verstehen) wegen Katastrophen, technischen Überholungen, ungleichmäßiger Beanspruchung in den einzelnen Perioden nur schwer im voraus zu bestimmen, zum andern lägen die zu verteilenden Gesamtkosten von vorn herein nicht fest. Walb rechnet zu diesen Gesamtkosten außer den Anschaffungskosten auch die Kosten für Reparaturen und Instandhaltung. Diesen zweiten Grund halten wir für untergeordnet und mit dem Grundsätzlichen des Problems nicht in Zusammenhang stehend. Immerhin ist es interessant diese Frage zu ventilieren. Zweifellos stellen Reparaturen und Instandhaltungskosten Aufwendungen dar und als solche müssen sie verrechnet werden. Da nun die genannten Kosten bei einem größeren Betrieb immer wieder mit einer gewissen Regelmäßigkeit vorkommen und insofern laufende Kosten darstellen, ist es durchaus vertretbar, sie der Periode als Aufwand zu belasten, in der sie entstanden sind. Die Abschreibung würde dadurch gar nicht beeinflußt. Sollten besonders große Reparaturen in einer Periode nötig sein, deren Kosten man dieser Periode nicht auflasten will, so steht nichts im Wege diese Kosten dem betreffenden Anlagekonto zuzuschreiben und auf diese Weise mit der Abschreibung zu verteilen. Das ändert aber nichts an der Tatsache, daß der abzuschreibende Betrag durch den Anschaffungspreis von vorn herein gegeben ist. Daß dieser Betrag in seiner Höhe durch eine ev. Zuschreibung eine Änderung erfahren kann, hat mit dem Prinzipiellen nichts zu tun. Zur Aufrollung dieser Frage kommt Walb durch die Beobachtung der Praxis. In der Praxis führe man nicht für jeden Betriebsgegenstand ein besonderes Konto; man werfe mehr oder weniger gleichartige Gegen-

[1]) Walb, a. a. O. (Wirtschaftsdienst)

stände auf einem Konto zusammen und verrechne die entsprechenden Aufwendungen gemeinsam. Hiebei mache sich das Gesetz der großen Zahl geltend insofern, als ev. Schätzungsfehler von selbst ausgeglichen würden. Um nun zu verhindern, daß durch die Zuschreibung von außerordentlichen Reparaturen die Abschreibungsquoten größer würden, was dem tatsächlichen Entwertungsverlauf zuwider wäre, bemesse die Praxis die Abschreibungsquoten vom Buchwert.

Daraus glaubt Walb den Schluß ziehen zu müssen, daß das Abschreibungsverfahren in gleichen Quoten[1]) auf Grund des Anschaffungspreises „nur da Anwendung finden kann, wo keine späteren Ausgaben für Zugänge zu verrechnen sind. Dies ist der Fall, wo die Gebrauchsfähigkeit für den Betrieb aus rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen plötzlich aufhört (Patente, Firmenwert, sog. Heimfallwerte, schnell überholbare Maschinen und dergl.) oder anders ausgedrückt da, wo der Verschleiß fehlt."[2])

Walb kommt schließlich zu dem Fazit, daß es ein allein richtiges Abschreibungsverfahren nicht gibt. Darin müssen wir Walb beipflichten. Es liegt auch uns vollkommen fern ein Verfahren als das allein richtige bezeichnen zu wollen. Aber es geht hier ja auch nicht darum ein für alle Fälle richtiges Abschreibungsverfahren in Form eines Rezeptes zu geben; es handelt sich vielmehr darum, die Vielgestaltigkeit der Praxis zu erklären, die gemeinsame Ursache aufzuspüren, die hinter den so verschiedenen Handlungen liegt.

Bisher gingen wir im großen und ganzen mit Walbs Ansicht einig. Wenn er aber davon spricht, daß die dargestellte Aufwandsverrechnung und die damit zusammenhängende Kapitalerhaltung je nach den Währungs- und Preisverhältnissen zu Unstimmigkeiten führen würden, die den Einbau bestimmter Korrekturen in den Rahmen der Rechnung erforderten, so verläßt er die bislang verfolgte Linie.

Die zunächst etwas geheimnisvollen Andeutungen werden klar, wenn ausgeführt wird, daß die Zeit der Geldentwertung „neue und lehrreiche Feststellungen" gegenüber dem nominalistischen Geldbenken und der darauf begründeten Rechnungslegung gebracht hätte, und daß zu bedauern sei, daß diese nicht schon vordem deduktiv oder empirisch gefunden wurden. „Denn wenn das Rechnungswesen auf diese Neuerscheinungen eingestellt gewesen wäre, hätte es rechtzeitig die Schäden der Geldwertschwankungen angezeigt und die sog.

[1]) Übereinstimmend damit sind die Ausführungen Sommerfelds a. a. O.
[2]) Walb, a. a. O. S. 193.

Scheingewinne mit ihren verheerenden ökonomischen und sonstigen Wirkungen hätten sich nicht so breit machen können."[1])

Demgegenüber sei zu bedenken gegeben: Kann man von einer Rechnung, die mit einer Maßeinheit arbeitet, verlangen, daß sie über diese Maßeinheit etwas aussagt? Und ist es nicht sinnlos, von einer Rechnung zu erwarten, daß sie tatsächliche Verhältnisse beeinflusse, tatsächliche Verhältnisse, deren zahlenmäßige Auswirkungen sie darzustellen hat? Hieße dies nicht, durch möglichst genaue Messung der Körpertemperatur das Fieber vertreiben zu wollen?

Die Lehre aber, die Walb aus den Inflationstatsachen zu ziehen sich bemüßigt gesehen hat, ist die: „Das Denken in Geldnominalen hat nur solange einen Sinn, als das nominelle Geld in der Wirtschaft seine Funktionen ungestört ausüben kann."[2])

Als wichtigste Funktionen des Geldes sieht Walb die des Wertmaßes und des Tauschmittels. Nur stabiles Geld könne diese Funktionen richtig erfüllen. Geld schwankenden Wertes sei wie jedes unstabile Maß unbrauchbar, da Messen den Zweck des Vergleichs hätte und dazu ein einheitliches Maß notwendig sei. Außerdem wäre unstabiles Geld ein schlechtes Tauschmittel, da seine Kaufkraft immer von neuem festgestellt werden müsse. „In der Erfolgsrechnung", meint Walb, „machen sich nun beide Störungen bemerkbar . . . . ."[3])

So könne einem Ertrag von heute nicht eine Aufwandssumme von früher gegenübergestellt werden, die aus Zeiten anderen Geldwertes stammend, von der Buchhaltung nominell festgehalten wurde. Beide Größen hätten verschiedenen inneren Gehalt; es wäre daher notwendig, die in der Zwischenzeit eingetretenen jeweiligen Geldwertveränderungen zu berücksichtigen. Dadurch würde „die Meßfähigkeit des Geldes wiederhergestellt".[4])

Der zweite — hier besonders wesentliche — Gesichtspunkt wäre der der Kapitalerhaltung. Denn da Walb den einzelnen Aufwandsposten in seiner nominellen Geldziffer nicht anerkennt, kann er konsequenterweise auch das geldziffernmäßige Ursprungskapital nicht mehr als Kapital gelten lassen. Andrerseits kann er aber seiner Einstellung gemäß nur am Kapital den Erfolg messen. Er hilft sich nun dadurch, daß er mit einem eleganten Schwung

[1]) Walb, a. a. O. S. 332.
[2]) Walb, a. a. O. S. 339.
[3]) Walb, a. a. O. S. 340.
[4]) Walb, a. a. O. S. 340.

von der Betriebswirtschaft in die Volkswirtschaft voltigiert, hier einen Kapitalbegriff entlehnt und fortfährt: „Da ein Kapital eine wirtschaftliche Macht bedeutet, so ist es grundsätzlich in Wirklichkeit nur dann erhalten, wenn seine Machtwirkung die gleiche ist. Diese besteht aber letzten Endes in seiner unveränderten Kaufkraft in der Wirtschaft.“[1]) Eigentümlich ist es, wenn Walb als Begründung hierzu anführt: „Genau so wie im Fall eines Darlehens der hingegebene Wert wirtschaftlich nur dann zurückerstattet gelten kann, wenn der Darleiher seine alte Position in der Wirtschaft behält, genau so kann ein investiertes eigenes Kapital nur dann als erhalten angesehen werden, wenn ihm diese Eigenschaft gewahrt bleibt.“[2]) Ob bei der seinerzeitigen Auflösung des Betriebes die Zurückerstattung tatsächlich in der Höhe erfolgen könne, sei eine Sache für sich, jedenfalls müsse der Betrieb tun, was in seiner Macht stünde. Daraus formuliert Walb die Forderung: „daß ein Kapital gleicher wirtschaftlicher Wirkungskraft, oder wie man in Anlehnung an die Terminologie beim Lohn auch sagen kann, ein realbestimmtes Ursprungskapital erhalten werden muß, ehe ein Erfolg ausgewiesen werden kann.“[3]) Die Rechnung, welche sich diese Art der Kapitalerhaltung zur Aufgabe macht, bezeichnet Walb als die „reale oder verbesserte geldkapitalistische Erfolgsrechnung“.

Es sei dabei gleichgültig, ob man die Geldwertschwankungen bei den einzelnen Aufwands- und Ertragsposten berücksichtige, oder ob das Ursprungskapital in seiner Gesamtheit und entsprechend die aktiven Bilanzwerte gemäß der geänderten Kaufkraft umgerechnet würden, ob also die Geldwertschwankungen bei den einzelnen Vorgängen oder im gesamten eliminiert würden. Dadurch glaubt Walb die doppelten Funktionsstörungen des Geldes mit einem Schlage zu beseitigen. Ausdrücklich wird von ihm betont, daß diese verbesserte geldkapitalistische Rechnungsart nicht nur für Inflationszeiten in Frage käme, sondern immer dann, wenn der Geldwert ins Schwanken gerate.

Wollen wir nun versuchen, die Ausführungen Walbs auf ihre Stichhaltigkeit hin zu prüfen.

Zunächst ist nicht einzusehen, was das Geld in seiner Funktion als Tauschmittel mit der Rechnung zu tun hat. In der Rechnung erscheint das Geld nur als Wertmaß und zwar in der Form

---

[1]) Walb, a. a. O. S. 340.

[2]) Walb, a. a. O. S. 340.

[3]) Walb, Problem der Scheingewinne und Theorie der Erfolgsrechnung.

der Geldeinheiten, die die Rechnungseinheiten darstellen. Darin liegt das Wesen der Geldrechnung, daß sie eine Rechnung in Geldeinheiten (= Preiseinheiten) ist. Zu glauben, daß die Tauschmittelfunktion in die Rechnung einzubeziehen sei, ist, wie wir nachweisen werden, ein Irrtum.

Weiter meint Walb durch Geldwertkorrekturen die Meßfähigkeit des Geldes wiederherzustellen; wir hingegen behaupten, er zerstört die Meßfähigkeit der Geldeinheit, wenn er innerhalb der Rechnung Korrekturen an dieser Einheit vornimmt. Er schafft dadurch eine Diskrepanz der Geldeinheiten untereinander und macht vorher Vergleichbares unvergleichbar.

Was hat es endlich mit dem Kapitalbegriff auf sich, den Walb in die Rechnung hineinschmuggeln will? Woran soll diese „wirtschaftliche Macht" gemessen werden? Am Geld doch nicht, sonst hätte man ja diesen Begriff gar nicht zu etablieren brauchen; nein, an der Kaufkraft! Das bedeutet doch offenbar, daß gleiches Kapital nur erhalten ist, wenn die gleiche Gütermenge dafür gekauft werden kann. Damit wäre also Walb an dem Punkt angelangt, vor dem er selbst gewarnt hat, nämlich bei der mengen- oder gütermäßigen Kapitalerhaltung. Die Kaufkraftrechnung Walbs entschleiert sich somit als eine naturalwirtschaftliche Rechnungsweise, die zwar die Maske der Geldrechnung trägt, mit ihr aber nichts mehr gemein hat. Geldrechnung ist Wertrechnung; Wertmaßstab ist dabei die Geldeinheit. Kaufkraftrechnung ist Güterrechnung; die Geldeinheit ist hierbei vom Wertmaß zum Gütermengenmaß degradiert. Der Logik dieser Ausführungen wird man sich nicht entziehen können.

Das Tragische daran ist nun, daß sich Walb ohne es zu merken in die Reihe der Güterrechner stellt, die er selbst bekämpft. Er glaubt immer noch auf dem Boden der Geldrechnung zu stehen; dies geht aus folgenden Ausführungen hervor: „Der Vollständigkeit halber muß noch hervorgehoben werden, daß diese Umrechnungen an der geldkapitalistischen Grundeinstellung nichts ändern, da die Rechnung genau so wie früher auf Geldkapital und Geldertrag abgestellt ist. Dagegen wird jetzt entsprechend der fortgeschritteneren Erkenntnis ein besseres, von Wertschwankungen befreites Geld, als zugrundegelegt gedacht. Daher rechtfertigt es sich auch, hier von der verbesserten geldkapitalistischen Rechnungsart zu reden."[1]) Dem widerspricht aber, wenn Walb weiter unten

[1]) Walb, a. a. O. S. 342.

behauptet: „Daß das buchhalterische Kapital nicht das Rechnungsziel sein kann, mag der früheren Feststellungen halber hier nochmals betont werden. Als Rechnungsziel kommt beim Kapital nur der „Verkehrskapitalwert" in Betracht. Dieser steht aber völlig außerhalb der buchhalterischen Verrechnung."[1])

Walb will also zwar an der geldkapitalistischen Einstellung festhalten, bringt aber doch zum Ausdruck, daß die geldkapitalistische Rechnung (Buchhaltung) nicht in der Lage ist, das zu erfassen, was erfaßt werden muß, nämlich den Verkehrskapitalwert.

Vergleichen wir damit noch die Ausführungen Walbs in einer Polemik gegen Schmidt, so wird die Verwirrung eine vollständige. Dort schreibt er: „Mit seiner Verwerfung der seitherigen Übung hätte Schmidt nur dann recht, wenn er nachweisen könnte, daß die Grundeinstellung der Buchhaltung, d. h. die geldkapitalistische Rechnungsart unsinnig wäre, weil ein solches Denken nicht bestünde oder gar selbst unsinnig wäre. Der erstere Nachweis kann nicht erbracht werden, denn die heutige Welt ist geldkapitalistisch durch und durch. Ob der zweite Nachweis geführt werden kann, muß, bis überzeugende Beweise vorliegen, dahingestellt bleiben. Aber selbst wenn dem geldkapitalistischen Wirtschaftssystem weitgehend Ungereimtheiten nachgewiesen werden können, bleibt immer noch die Frage offen, wie weit dieses System vermeidbar ist. Und am Ende erhebt sich noch die große Frage, wie weit das Leben überhaupt nur von der Vernunft abhängig sein kann. Aber wie dem auch sei, wenn man die geldkapitalistische Wirtschaftsführung verwirft, muß zuerst das wirtschaftliche Denken und Handeln zu reformieren versucht werden; erst danach braucht das Rechnungswesen, das doch nur die Kontrolle für dieses bietet, geändert werden."[2])

Wir glauben behaupten zu können, daß sich Walb damit sein Urteil selbst spricht. Hier drückt er, wenn auch negativ, so doch deutlich genug aus, daß die Buchhaltung, d. h. die geldkapitalistische Rechnung, die sinnvolle Verrechnungsart des geldkapitalistischen Denkens darstellt und dieses wiederum in unserer Zeit das herrschende ist. Ja, er zieht sogar in Zweifel, ob in unserer Wirtschaft die Möglichkeit besteht, sich außerhalb dieses Systems zu

[1]) Walb, a. a. O. S. 342.

[2]) Walb, „Tageswert oder Anschaffungswert in der Bilanz", Zeitschrift f. handelsw. Forschung, 18. Jahrg. S. 228.

stellen. Wie reimt sich dazu der vorhergehende Abschnitt? Mit dem letzten Satz ist außerdem gesagt, daß das Verrechnungssystem einer Wirtschaftsordnung das Sekundäre, gewissermaßen die Ausstrahlung des Lebens, des wirtschaftlichen Denkens als des Primären darstellt. Anders ausgedrückt: das Rechnungswesen muß dem wirtschaftlichen Denken entsprechen.

Haben wir bis jetzt versucht, die Ungereimtheiten in Walbs eigenen Ausführungen nachzuweisen, so soll im folgenden der Beweis geführt werden, daß es nicht möglich ist, Korrekturen der Geldeinheit innerhalb der Rechnung vorzunehmen. Endlich glauben wir beweisen zu können, daß das Verlangen nach Kaufkraftkonstanz der Geldeinheit für unsere Wirtschaftsordnung eine logische Unmöglichkeit ist.

Vorher sei noch kurz die Frage gestreift, wie Walb die Korrekturen vorzunehmen gedenkt, m. a. W. was als Maßstab zur Bestimmung der Geldwertschwankungen dienen soll. Walb meint: Die Wahl zwischen allgemeinen Warenindizes, die sich auf den Innenwert des Geldes und Devisenpreisen oder Goldagio, die sich auf den Außenwert des Geldes bezögen, sei schwer zu treffen. Theoretisch seien erstere vorzuziehen, doch hätten sie die Schwierigkeit der Ermittelung gegen sich. Die Verfahren seien noch ungeklärt und umstritten. Die letzteren seien zwar leicht festzustellen, doch würden ihnen die Mängel des unruhigen Verlaufes und der durch Spekulation hervorgerufenen Zufälligkeit anhaften; außerdem würden sie bei Geldwertschwankungen im Falle der Goldwährung versagen. Daraus sei zu folgern, daß geringe Geldwertschwankungen wegen der Unvollkommenheit des Meßinstruments „zur Zeit nicht gut nachweisbar" seien. „Dagegen", schreibt Walb großzügig, „wird man mit größeren Schwankungen sehr wohl fertig unter dem Gesichtspunkt, daß mangelhafte Korrekturen immer noch besser sind als gar keine."[1])

Doch nun zu der angekündigten prinzipiellen Widerlegung! Walb will innerhalb der Geldrechnung die Geldeinheit je nach der Veränderung ihrer Kaufkraft korrigieren und glaubt dadurch die ganze Rechnung zu verbessern. Wir behaupten hingegen — Rieger hat diesen Nachweis bereits geführt[2]) — daß es rein logisch aus der Struktur der Geldrechnung unmöglich ist, Geldwertkorrek-

[1]) Walb, a. a. O. S. 343.

[2]) Rieger, Grundsätzliches über die Abschreibung. Bergwerkszeitung vom 22. 12. 29.

turen innerhalb der Rechnung vorzunehmen. Es ist notwendig, daß wir uns zunächst über das Wesen der Geldrechnung Klarheit zu schaffen versuchen:

Die Geldrechnung ist eine Rechnung in Geldeinheiten (Werteinheiten). Die Werteinheit ist in unserer Wirtschaftsgemeinschaft die Mark. Der Begriff „Einheit" besagt, daß hier eine feste Umgrenzung vorliegt. Diese Umgrenzung bezweckt eine eindeutige Bestimmung der Einheit, sodaß Einheit immer gleich Einheit ist. Dies ist die logische Voraussetzung; denn wie sollte sonst die Einheit als Maß der Vielheit dienen? Wie in einer Längenrechnung mit der Längeneinheit „Meter" gerechnet wird, so wird in der Geldrechnung mit der Geldeinheit „Mark" gerechnet und ebenso wie für jene Rechnung die Gleichung: Meter · Meter gilt, so muß für diese die Gleichung: Mark Mark gelten.

Vulgär ausgedrückt, kann man, an den ersten Rechenunterricht anknüpfend, sagen: Genau so wenig wie man Äpfel und Birnen, Federhalter und Messer, Schusser und Butterbrote zusammenzählen kann, ebenso wenig ist es möglich, mit Werteinheiten verschiedener Größe zu rechnen. Haben wir so erkannt, daß die Gleichheit der Einheiten Voraussetzung jeder einheitlichen Rechnung ist, so wollen wir uns folgenden Fragen zuwenden: Wer bestimmt die Geldeinheit, wo ist die Definition der Geldeinheit festgelegt und welche Begriffsmerkmale umfaßt diese Definition?

Der Staat, die Gesamtheit der Angehörigen einer Volkswirtschaft, die zu einer Schicksalsgemeinschaft verbundenen Volksgenossen bestimmen, was als Geldeinheit gelten soll. Die Geldeinheit ist das Erzeugnis einer Vereinbarung der Gesellschaft. (Vergl. Knapp: „Geld ist ein Geschöpf der Rechtsordnung".)

In den Währungsgesetzen ist niedergelegt, was man als Geldeinheit bestimmt hat und wie die Geldeinheit zu definieren ist. Die Währungs- und Münzgesetze bestimmen also die Geldeinheit sowohl formal wie material.

Sehen wir uns eine solche Festlegung etwas genauer an! Die Bestimmungen, die vor dem Kriege in Deutschland Geltung hatten und im Münzgesetz niedergelegt waren, lauten folgendermaßen: „Es wird eine Reichsgoldmünze ausgeprägt, von welcher aus einem Pfund feinen Goldes $139^1/_2$ Stück ausgebracht werden. Der zehnte Teil dieser Münze wird „Mark" genannt und in 100 Pfennig eingeteilt. Das Mischungsverhältnis der Reichsgoldmünzen wird auf 900 Tausendteile Gold und 100 Tausendteile Kupfer festge-

legt. Es werden demnach 125,55 10-Markstücke, 62,775 20-Markstücke je ein Pfund wiegen."[1])

Das Währungsgesetz bestimmt also die Feinheit der Münze und ihr Gewicht und gibt der Geldeinheit einen Namen. Durch eine derartige Bestimmung erhält das Währungsmetall einen festen Preis. Ein Kilogramm Gold gilt nach den von uns wiedergegebenen Bestimmungen für die deutsche Währung 2790 Mark. Dieser feste Preis kann nicht erschüttert werden, weil bei den staatlichen Münzen das Währungsmetall immer zum festgesetzten Preis abgenommen wird, sodaß es niemand einfällt, an anderer Stelle Gold billiger zu verkaufen. Andererseits hat man die Möglichkeit, das kursierende Metallgeld einzuschmelzen, sodaß niemand für Gold an anderer Stelle mehr bezahlen wird, als der der Münze aufgestempelte Preis angibt.

Mit dieser Festlegung des Preises für Gold ist das Gut Gold aus dem Rahmen der übrigen Güter gehoben worden, ist zum Maßgut geworden. Am Gold orientieren sich durch das Medium der Geldeinheit alle Güter. Alles wird gewissermaßen in Gold veranschlagt, d. h. es wird, wenn es um die Bewertung irgend eines Gutes geht, so getan, als ob es sich um Gold handle. Man geht dabei offenbar von der Fiktion aus, daß das gleiche Quantum Gold das gleiche Vermögen unentwegt — durch alle Zeiten — repräsentiere, daß Gold jeder Wertveränderung entrückt sei.

Für die Geldrechnung als solche ist es natürlich ohne Belang *wie* in den Währungsgesetzen die Geldeinheit definiert ist, ob Gold oder ein anderer Stoff die Basis der Währung bildet, ob eine stofflich gebundene oder eine ungebundene Währung herrscht. Wesentlich für die Geldrechnung ist nur, *daß* eine für die Wirtschaftsgemeinschaft verbindliche Wertmaßeinheit begrifflich festgesetzt ist. Diese Wertmaßeinheit ist für die Geldrechnung die Beziehungsgröße, auf welche alle anderen Güter bezogen werden, die Maßeinheit, an der alle anderen Werte gemessen werden. Es sind also eigentlich nur Verhältniszahlen, die in der Geldrechnung vorkommen.

In diesem Sinne muß es verstanden werden, wenn Rieger sagt: „Durch die Geldrechnung wird Qualitatives auf Quantitatives reduziert und somit rechenhaft gemacht — die einzige Möglichkeit der Verrechnung bei den unzähligen, so unendlich verschiedenen

[1]) Gesetz vom 4. Dezember 1871.

und dabei sich unablässig verändernden Gütern, die unsere Wirtschaft ausmachen." [1])

Warum zur Zeit gerade das Gold die Währungsgrundlage darstellt, hat viele, hier nicht weiter zu erörternde, technische, historische und psychologische Gründe. „Am Golde hängt, zum Golde drängt doch alles!"

Zusammenfassend gilt es für uns an dieser Stelle nochmals festzuhalten, daß in den Währungsgesetzen der Begriff der Geldeinheit (Preiseinheit Werteinheit) eindeutig und erschöpfend bestimmt ist. Nur mit dieser begrifflich fest bestimmten Geldeinheit hat die Geldrechnung zu operieren. Dadurch sind ihr aber zugleich die Grenzen ihrer Kompetenz gezogen.

Verlangen kann man von der Geldrechnung, daß die Verrechnung in Geldeinheiten einwandfrei vorgenommen werden kann, daß sie formal zu richtigen Ergebnissen führt. Ist die Geldrechnung materiell gesichert durch Bindung an ein Gut, so gewährleistet sie die Substanzerhaltung für dieses Gut. Im Falle der Goldwährung stellt also die Geldrechnung zugleich eine genaue Mengenrechnung in Gold dar, garantiert die Substanzerhaltung für Gold. Darüber hinaus von der Geldrechnung verlangen zu wollen, daß sie die Substanzerhaltung sämtlicher wirtschaftlicher Güter verbürge, wäre nonsens: das liegt nicht in ihrer Kompetenz.

Ueber die Kaufkraft der Geldeinheit ist in der begrifflichen Bestimmung derselben gar nichts ausgesagt. Daraus folgt, daß die Kaufkraft kein wesentlicher Bestandteil des Begriffes „Geldeinheit" ist, daß die Kaufkraft für die Geldeinheit als solche und entsprechend auch für die Rechnung in Geldeinheiten irrelevant ist. Es kann also nicht behauptet werden, daß die Gleichung: *M* *M* nicht mehr gilt, wenn sich die Kaufkraft der Mark geändert hat. Die genannte Gleichung besteht vielmehr solange, als die Geldeinheit Mark die für sie im Gesetz festgelegten Merkmale aufweist. Die Kaufkraft der Geldeinheit hat somit mit der Geldrechnung als solcher gar nichts zu tun. Man kann den Trennungsstrich zwischen Geldeinheit im Sinne der Wertmaßeinheit und Geldwert im Sinne der Kaufkraft der Geldeinheit als Zahlungsmittel nicht dick genug ziehen. Wie wir zu zeigen Gelegenheit hatten, ist bei Walb die Grenze verwischt.

[1]) Rieger, „Das Wertproblem in der Abschreibung" (Magazin der Wirtschaft).

Wir haben die Geldeinheit als Rechnungseinheit im Sinne der Wertmaßeinheit als eine ein für allemal konstante Größe erkannt. Dem gegenüber enthüllt sich uns die Kaufkraft der Geldeinheit als etwas Einmaliges, als eine Individualität, als eine geschichtliche Größe, die nur für einen einzigen Augenblick Geltung hat, die in unendlich vielen Varianten in der Zeit auftritt. Es mag von hohem volkswirtschaftlichen Interesse sein, die Veränderungen des Geldwertes im Laufe der Zeiten zu verfolgen, Berechnungen und Vergleiche vorzunehmen, über Ursachen und Wirkungen theoretische Betrachtungen anzustellen — aber mit der Geldrechnung hat dies nichts zu tun.

Um jedem Mißverständnis vorzubeugen, sei hier noch ein ganz simples Beispiel zur Illustration angeführt: Es handle sich um eine Stückrechnung in einer Eierteigwarenfabrik. Der Bestand an Eiern wird allmonatlich aufgenommen. Das Ergebnis des Lagerhalters ist:

Anfangsbestand	2000 Stück
Zukauf laut Lagerbuch . .	19000 „
	21000 Stück
Endbestand	5000 „
Verbrauch	16000 Stück

Könnte hierzu gesagt werden, die Rechnung sei ungenau, denn es gäbe große und kleine Eier? Die Stückrechnung, die mit der Einheit „Stück" operiert, kann doch unmöglich über die Größe der Eier etwas aussagen.

Nun kommt ein neuer Chef. Er ordnet an: die Eier dürfen nicht schlechthin nach Stück gerechnet werden, es müssen vielmehr von jetzt ab zwei Sorten von Eiern ihrer Größe nach unterschieden werden, und zwar: kleine Eier bis zu 55 Gramm und große Eier über 55 Gramm.

Was hat sich hierdurch für die Rechnung geändert? Es gibt jetzt zwei Rechnungseinheiten. Dementsprechend müssen auch zwei Rechnungen aufgemacht werden, von denen jede selbständig neben der anderen steht. Die Einheitsrechnung in Stück hat dadurch aufgehört zu bestehen.

Übertragen wir diese Einsicht auf die Geldrechnung! Die Berücksichtigung der Kaufkraft in der Rechnung hätte zur Folge, daß die ehemalige Einheitsrechnung in so viele Teile zerfiele, als sie Geldausdrücke enthielte. Es ist unausdenkbar, hier noch von einer Rechnung zu sprechen.

Damit dürfte klar geworden sein, daß eine Korrektur der Geldeinheit innerhalb der Geldrechnung unmöglich ist.

Im weiteren soll nun zu der Frage Stellung genommen werden, warum die Kaufkraft nicht zu einem wesentlichen Merkmal der Geldeinheit erhoben wird. Es ist doch sehr merkwürdig, daß in keinem Währungsgesetz — man mag die Währungsgesetze aller Länder und aller Zeiten daraufhin prüfen — ein bestimmter Kaufkraftgrad zum Wesen der Geldeinheit gehört.

Warum — so ist man zu fragen berechtigt — ist die Kaufkraft, die doch eigentlich für das Geld sehr wesentlich zu sein scheint, nicht auch ein für allemal festgelegt? Die Erfahrung hat doch gezeigt, könnte argumentiert werden, daß Kaufkraftänderungen beim Geld vorkommen; es wäre daher besser, wenn ein fest bestimmter Kaufkraftgrad für die Geldeinheit und damit für die Zahlungsmitteleinheit in den Währungsgesetzen als wesentliches Merkmal neben die anderen wesentlichen Merkmale treten würde!

Wir glauben sagen zu dürfen, daß dieser weise Rat sicherlich nicht zum ersten Mal gegeben wird und daß man sich mit diesem Problem ohne Zweifel schon herumgeschlagen hat, daß aber eine Lösung bisher nicht möglich war. Ja, wir glauben noch weitergehend behaupten zu können, daß dieses Problem niemals gelöst werden wird.

Überlegen wir uns einmal, wie die Kaufkraft der Geldeinheit festgelegt werden könnte und welche Konsequenzen eine solche Festlegung nach sich ziehen müßte! (Von Schwierigkeiten der praktischen Durchführung soll hier vorläufig ganz abgesehen werden.)

Wir sehen zwei Möglichkeiten, der Geldeinheit eine bestimmte Kaufkraft zuzulegen, die letztlich auf dasselbe hinauslaufen: entweder es müßte auf gesetzlichem Wege eine Normierung der Wertungen aller der betreffenden Gesellschaft angehörigen Subjekte a priori vorgenommen werden, oder es wäre nötig, die Quantitäten all' der in der betreffenden Wirtschaftsgemeinschaft vorhandenen Güter erschöpfend aufzuzählen, die im Werte der Geldeinheit gleichkommen würden, die man für die Geldeinheit eintauschen dürfte.

Zu welchen Konsequenzen eine solche Festlegung führen würde, ist leicht einzusehen. Nicht nur das gesamte Preisniveau, d. h. die Summe aller Preise, wäre totaliter fixiert, auch die einzelnen Preise würden von diesem Zeitpunkt an festliegen. Darüber hinaus würde anstelle der subjektiven Wertungen ein objektiver Wert treten, der als der gesetzliche einen andern nicht neben sich dulden

dürfte. Die Wirtschaft, welche sich bislang als ein ständig in der Entwicklung begriffener Organismus präsentierte, würde durch derartige Maßnahmen zu einem Mechanismus erstarren, in dem die Menschen, gleich den Puppen im Marionettentheater, mechanisch die von dem Deus ex machina (lies: Währungsgesetzgeber) veranlaßten Wertungen vornehmen müßten.

Besinnen wir uns nun, warum wohl durch eine wenigstens nach Ansicht vieler Betriebswirtschaftler durchaus im Bereich der Möglichkeit gelegene Maßnahme solch exorbitante Umwälzungen ausgelöst würden.

Durch die Festlegung der Kaufkraft der Geldeinheit würde notwendig für die wirtschaftlichen Güter eine feste Wertskala eingeführt. Gleich wie Gesetze erlassen wurden von einem Propheten, so würde von übergeordneter Stelle der Wirtschaftsgemeinschaft eine bestimmte Rangordnung der Werte aufoktroiert. Nun bleibt aber ein solcher Eingriff in die Wertungsfreiheit der Menschen nicht ohne Einfluß auf die außerwirtschaftlichen Werte, ja, auf die höchsten und tiefsten Werte, die bereits im Transzendenten liegen. Denn in der Sphäre der Werte gibt es keinen Wert, vor dem man Halt machen könnte; auch die Bewertung des geringfügigsten Gutes führt letzten Sinnes in den Bereich des Übersinnlichen, des Absoluten, zu Gott. Daraus folgt, daß eine Festlegung der wirtschaftlichen Werte nicht vorgenommen werden könnte, man hätte sich denn vorher über die letzten Werte geeinigt, d. h. man hätte eine Weltanschauung für die richtige oder für die beste erkannt. Wer aber wollte sich dessen unterfangen? Wer könnte es übernehmen, seinen Mitmenschen die Richtigkeit dieser Weltanschauung, die alleinige Gültigkeit der damit zusammenhängenden Wertskala, zu beweisen? Niemand! „Werte" — so etwa sagte Sombart anläßlich eines Vortrages — „werden geschaut von begnadeten Menschen, sie werden geglaubt von denen, die gleichen Sinnes sind. Für Werte lebt man! Für Werte stirbt man! Aber Werte kann man nicht beweisen; denn es wäre lächerlich, für etwas zu sterben, was sich beweisen läßt."

Wir glauben durch diese Ausführungen genugsam gezeigt zu haben, daß es eine praktische und logische Unmöglichkeit ist, von einer Geldeinheit verlangen zu wollen, daß ihr die Konstanz der Kaufkraft innewohnt.

Wir sehen die Tatsache, daß die Kaufkraft des Geldes zeitweilig oder auch dauernd mehr oder minder schwankt als ein Zeichen an, daß die Wirtschaft sich entwickelt. Dabei müssen irgendwelche

Veränderungen als Begleiterscheinungen mit in Kauf genommen werden. Wie der Falter nicht zum Leben kommen kann, ohne daß er die Puppenhülle zersprengt, so wird sich auch eine neue Wirtschaftsform nicht ohne wertmäßige Eruptionen durchsetzen können. Wir sind der festen Überzeugung, daß es kein wie immer geartetes Wertmaß geben wird, das solchen Veränderungen gegenüber immun wäre.

Diese Ausführungen dürften gezeigt haben, daß es der geltenden Wirtschaftsverfassung mit der Wertfreiheit der Wirtschaftssubjekte widerspricht, von der Geldeinheit absolute Kaufkraftkonstanz verlangen zu wollen. Was aber schon die einzelne Geldeinheit nicht zu leisten vermag, kann unmöglich der Geldrechnung (Rechnung mit Geldeinheiten) zugemutet werden.

Uns scheinen diese Einsichten zu klar, als daß man sich ihnen verschließen könnte. Trotzdem vereinigen sich so ziemlich alle Betriebswirtschaftler zu einer geschlossenen Phalanx, die gegen solche Behauptungen Sturm läuft. Sollte es wirklich die wissenschaftlich scheinbar nicht zu rechtfertigende, große Einfachheit sein, die zu komplizierendem Beginnen auffordert?

Man halte uns nicht entgegen, daß all diese Erörterungen mit der Abschreibung nichts zu tun hätten. Wir sind der Meinung, daß gerade diese Fragen grundlegend für die Abschreibungsfrage sind und daß hier die Entscheidung fällt, die eine Abschreibungstheorie nach dieser oder jener Seite orientiert. Hier liegt der tiefere Grund für die Verwirrungen und Verirrungen der Abschreibungsliteratur. Denn was von der ganzen Rechnung der Unternehmung gilt, muß notwendig auch für jeden Teil — also auch für die Abschreibung — gelten.

Zusammenfassend sei Walb gegenüber gesagt: Walbs Ansicht von der bilanzmäßigen Abschreibung basiert grundsätzlich auf der Geldrechnung. Im Falle erheblicher Geldwertschwankungen fordert er jedoch eine Modifikation der Geldrechnung. Die Berechtigung einer Modifikation der Geldrechnung haben wir durch drei Gründe ad absurdum zu führen versucht. Einmal haben wir die logische Unmöglichkeit von Korrekturen innerhalb der Geldrechnung bewiesen, zum andern haben wir gezeigt, daß sich die Forderung nach Kaufkraftkonstanz der Geldeinheit mit der Wertfreiheit der Wirtschaftssubjekte nicht vereinbart und endlich sind wir den Beweis angetreten, daß Walb dadurch, daß er die Kaufkraft in die Rechnung einbezieht, zu den Güterrechnern übergeht. Es war an dieser

Stelle nicht notwendig, auf die Unhaltbarkeit der Güterrechnung als solcher näher einzugehen, da Walb selbst die Güterrechnung als verfehlt bezeichnet.

Die bisherigen Darlegungen bezogen sich vornehmlich auf die bilanzmäßige Abschreibung. „Völlig anders" liegen nach Walb die Verhältnisse bei der Abschreibung innerhalb der Selbstkostenrechnung.

„Bei der Selbstkostenrechnung" — sagt Walb — „steht man heute in Theorie und Praxis überwiegend auf dem Standpunkt, daß die Kostenansetzung zum Tageswert die volks-, betriebs- und privatwirtschaftlich richtigere sei."[1]) Dieser Tageswert müßte, wenn er der Abschreibung als Grundlage dienen sollte, jeweilig geschätzt werden, denn dieselben Anlagen seien in den seltensten Fällen noch auf dem Markt zu haben. Meist würden Anlagegegenstände im Laufe von mehreren Jahren technisch verbessert, was eine Verteuerung mit sich brächte. Die Abschreibung dürfe sich jedoch nur dann auf diesen erhöhten Tageswert stützen, wenn die verbesserte Anlage die alte Rentabilität aufrecht erhielte. Würde die Verwendung der verbesserten Anlagen eine Erhöhung der Rentabilität zur Folge haben, so sei der Mehrpreis zu scheiden in eine „eventuell einfache Verteuerung" und in „das Mehr, das auf Verbesserung entfällt". „Denn das letztere kann dem herzustellenden Produkt, das damit gar nichts zu tun hat, sinnhafterweise nicht angerechnet werden."[2])

Daß dieser Abschreibungsbetrag durch die mannigfachen Schätzungen, die dabei vorgenommen werden müssen, sehr schwierig zu ermitteln ist, liegt auf der Hand und wird auch von Walb zugegeben. Die Begründung aber, mit der Walb diesen Abschreibungsbetrag trotzdem empfiehlt, ist geradezu klassisch zu nennen; er sagt nämlich: „Immerhin kann dieser Versuch unternommen werden, weil diese Rechnung — soweit sie der Preisermittelung dient — überhaupt nur eine Schätzung, bezw. ein Herantasten an den erzielbaren Preis bedeutet."[3]) So ganz ernst scheint es ihm aber damit nicht zu sein; denn er fährt fort: „Man ist dabei auch nicht gehindert, die gesamten Mehrkosten einzukalkulieren."[4]) Die falsche Kalkulation, meint er, würde meist durch den Markt schon

[1]) Walb, „Zur Frage der Abschreibung" Wirtschaftsdienst 14. Jg. Heft 52.
[2]) Walb, ebenda.
[3]) Walb, „Zur Frage der Abschreibung" a. a. O.
[4]) Walb, ebenda.

berichtigt werden. Wenn aber schon so in Bausch und Bogen gerechnet wird, sind solche raffiniert ausgeklügelten Feinheiten fehl am Platz.

Nach unserer Ansicht kann auch für die Selbstkostenrechnung der Tagespreis nicht in Betracht kommen, denn er berührt die Kosten ja gar nicht. Kosten stellt doch immer nur das dar, was wirklich ausgegeben wurde. Auch in der Selbstkostenrechnung ist daher genau wie in der Bilanz, bezw. der Verlust- und Gewinnrechnung die tatsächlich gemachte Aufwendung, der Anschaffungspreis, als Grundlage für die Abschreibung maßgebend. Überdies halten wir es für abwegig, in Bilanz und Selbstkostenrechnung verschieden abschreiben zu wollen. Wie Rieger in seiner Vorlesung ausführte, „liegt es doch im Schulfall so, daß die Summe der einzelnen Abschreibungen in der Kalkulation gleich ist der Gesamtabschreibung in der Bilanz". Dies entspricht auch dem Wesen dieser beiden Teile der Unternehmungsrechnung vollkommen. Die Kalkulation ist die Rechnung für das einzelne Objekt, die Bilanz ist die Rechnung für einen bestimmten Zeitraum. Nur auf diese Weise kann der Erfolg richtig berechnet werden. Für den Erfolg ist aber maßgeblich der Preis, der wirklich erzielt wird, verglichen mit den effektiven Selbstkosten (das sind die Kosten, die tatsächlich bezahlt wurden). Die Folge von Walbs zweifacher Abschreibung wäre, daß zweierlei Gewinn entstünde, der Gewinn der Bilanz und der Gewinn der Selbstkostenrechnung. Es ist aber unlogisch eine Diskrepanz zwischen der Gesamtleistung des Jahres und der Summe der Einzelleistungen desselben Jahres herbeizuführen. Da würde dann die Streitfrage entstehen, was ist nun eigentlich der Gewinn, dieser oder jener?

Walb hat hier zwei Ebenen miteinander verwechselt. Er faßt nämlich die Selbstkostenrechnung nicht als Selbstkostenrechnung auf, obgleich er sie so bezeichnet; er hat vielmehr die Preiskalkulation oder Vorkalkulation im Auge, die sich im Sinne des Überschlagens, welchen Preis man wohl verlangen könnte, an den Preis herantastet. Bei diesem Beginnen ist es allerdings gang und gäbe auf den Tagespreis Rücksicht zu nehmen und zwar nach oben wie nach unten. In diesem Sinn ist es zu verstehen, wenn Walb in einem Artikel sagt: „Was den kalkulatorischen Gewinn angeht, wie er hier genannt werden soll, so handelt es sich hier um die Frage, bis zu welchen Preisen man bei Verkäufen gehen kann. Das wesentliche Problem besteht darin, daß man bei veränderten Preisen mit Tagespreisen kalkulieren soll, weil der Erfolg an guter oder

schlechter Disposition, der hier vorliegt, dem Unternehmer und nicht dem Kunden gehört." [1])

Von einer Rechnung, die mit der Bilanz und der Selbstkostenrechnung auf einer Ebene steht, kann hier nicht gesprochen werden. Dieser vorkalkulative Überschlag hat mit Erfolgsrechnung nichts zu tun; es liegt ja noch kein erzielter Preis vor. U. E. kann man von einem kalkulativen Gewinn nicht reden.

Gewinn ist — wie schon des öfteren betont wurde — die Rente des Kapitals. Abschreibung ist nur Aufwandsverrechnung, die der Errechnung des Gewinnes dient. Wir müssen es daher als abwegig bezeichnen, wenn Walb der bilanzmäßigen Abschreibung eine Abschreibung gegenüberstellt, die der Preiskalkulation zu dienen hat.

Ebensowenig können wir Abschreibungen zum Zwecke betriebspolitischer Einsichten anerkennen. Für uns liegt der Zweck der Abschreibung eindeutig fest; diesem Zweck hat die Abschreibung zu dienen und keinem andern.

Überblicken wir die Stellung Walbs zur Abschreibung, so können wir als Resultat feststellen: Solange sich Walbs Ausführungen auf dem Boden der Geldrechnung bewegen, halten wir dieselben — wenn auch die praktische Seite zuweilen stark betont wird — für logisch und vertretbar, sowie Walb aber an der Geldrechnung zu zweifeln beginnt, mißversteht er die Geldrechnung und setzt sich zu seinen eigenen Darlegungen in Widerspruch.

Schmalenbachs Ansicht von der Abschreibung wie von der Wirtschaft überhaupt ist fundiert durch seine Wertlehre. „Ein Stoff (oder eine Kraft), der Wert besitzt, ist ein Gut." [2]) Die Wirtschaft beschäftige sich nur mit Gütern. Ihr mehr oder minder großer Wert sei dabei von höchster Bedeutung, sei gewissermaßen die Triebfeder aller wirtschaftlichen Handlungen. Der Wertungsvorgang oder das „Werten" stelle den vorbereitenden Teil der eigentlichen

[1]) Walb, „Das Problem der kaufmännischen Erfolgsrechnung", Handelsblatt der Kölnischen Zeitung vom 29. 5. 29.

[2]) Schmalenbach, „Dynamische Bilanz" 4. Auflage S. 2.

wirtschaftlichen Vorgänge, des Konsumtions- und des Produktionsvorganges, dar.

Was versteht nun Schmalenbach unter Wert? Diese Frage gehört nun zwar nicht ins wirtschaftswissenschaftliche Gebiet, aber Schmalenbach setzt sich mit ihr auseinander und zwar wie er selbst sagt, „bestimmt durch die betriebswirtschaftliche Denkweise."[1]) Schmalenbach sieht den Wert nicht als ein Ergebnis subjektiver Schätzung an. Er sagt vielmehr: „Ein Ding, das zugleich nützlich und selten ist, hat die Eigenschaft des Wertes."[2]) Nun will Schmalenbach zwar den Wert nicht als absolute Eigenschaft angesehen wissen, er betont aber, daß sich der Wert lediglich von Nützlichkeit und Seltenheit herschreibe. Die Hochschätzung des Wirtschaftenden — ein aus Nützlichkeit und Seltenheit entspringender Reflex — sei für den Begriff des Wertes „unerheblich".

Schmalenbach überträgt nun seine Ansicht von dem tatsächlichen „inneren" Wert auch auf den betriebswirtschaftlichen Bewertungsvorgang und somit auf das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen. Der Bilanzmann habe den Wert der Dinge, der eine feste, aber vielleicht unbekannte Größe darstelle, durch genaue Berechnung oder ungenaue Schätzung zu ermitteln. Da nun aber dieser gewonnene Wert doch nur höchst selten mit dem wirklichen übereinstimme, so sei zu unterscheiden: der innere (wirkliche, tatsächliche) Wert und der geschätzte Wert. Dieser geschätzte, durch das Rechnungswesen ermittelte und im Rechnungswesen verwendete Wert wird von Schmalenbach als „Rechnungswert" bezeichnet. „Je besser das Rechnungswesen der Wirtschaft ist, desto näher liegt der Rechnungswert dem inneren Wert."[3])

Wie bewerkstelligt nun Schmalenbach die Messung dieses Rechnungswertes? Das geht so zu: Dem inneren Wert in der Einzelwirtschaft stellt Schmalenbach einen volkswirtschaftlichen inneren Wert gegenüber; das ist der Wert, den jedes Gut in der Volkswirtschaft hat. Dieser aber sei nicht etwa der Preis. Der Preis in der Volkswirtschaft entspreche dem Rechnungswert in der Einzelwirtschaft. Auch in der Volkswirtschaft drücke oft der Preis nicht den Wert aus, was zu Disparitäten führe, die der Wirtschaft äußerst schädlich seien. „Der volkswirtschaftliche Preis entsteht durch das Ineinanderwirken der Wertschätzungen und der daraus

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 4.
[2]) Schmalenbach, a. a. O. S. 1.
[3]) Schmalenbach, a. a. O. S. 5.

sich ergebenden Angebote und Forderungen der einzelnen. Der betriebswirtschaftliche innere Wert dagegen knüpft an die volkswirtschaftlichen Preise an." [1])

Hier scheint die Disparität bei Schmalenbach zu liegen; denn wenn die betriebswirtschaftlichen Werte an die Preise anknüpfen, so ist doch der Wert eigentlich ausgeschaltet. Wir befinden uns nachgerade auf der Ebene der Preise und haben einen Maßstab, eine Verrechnungsmöglichkeit. Der Preis ist an die Stelle des Wertes getreten, ist für ihn maßstäblich geworden. So sehen wir die Dinge. Aber Schmalenbach, anstatt froh zu sein, den inneren betriebswirtschaftlichen Wert durch den volkswirtschaftlichen Preis eliminiert zu haben, und somit in der Sphäre der Rechenhaftigkeit zu sein, hängt sich an den Wert „mit klammernden Organen". Durch dieses Nebeneinander von Werten und Preisen kommt in Schmalenbachs Ausführungen etwas Komplizierendes.

Unserer Anschauung nach sind die Größen der wirtschaftlichen Werte gegeben durch die Preise. Die Preiseinheit (= Geldeinheit) ist die Maßeinheit, mit der die Werte gemessen und in deren Vielfachen die Werte ausgedrückt werden. Einen andern Maßstab für Werte kennen wir nicht. Daß die Preise wertvolle Anhaltspunkte für die Wertungen bilden, gibt Schmalenbach zu, wenn er sagt: „Da, wo im betrieblichen Rechnungswesen der Anhalt des Marktpreises fehlt, oder wo er auch nur unsicher wird, kommt er (der Mensch) mit der Bestimmung der Wertgrößen ins Gedränge." [2])

Das gesamte betriebliche Rechnungswesen zerfällt nach Schmalenbach in vier Teile:

1. Technische Rechnungen (z. B. Konstruktionsberechnungen)
2. Abrechnungen mit Kunden, Angestellten usw.
3. Skontration — Zu- und Abschreibung bei laufender Verrechnung
4. Wertungsrechnung.

Das Wesen der letzteren Rechnungsart beruht nach Schmalenbach darin, daß sie ein Errechnen von Beziehungen, ein Vergleichen von Aufwendungen und Leistungen darstellt. Dieser Kategorie gehöre unser Problem — als ein Teil der Aufwandsverrechnung — an.

Schmalenbach sucht die gesamte Bewertung möglichst exakt zu gestalten, weil er den Gewinn, den er wiederum maßstäblich für die Wirtschaftlichkeit der Unternehmung sein läßt, genau berechnen

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 7.
[2]) Schmalenbach, a. a. O. S. 8.

will. Wie die Bewegung des Quecksilbers im Thermometer, eine Folge der Temperaturveränderung, als Maß der Temperatur verwendet wird, so soll der Gewinn als Grademesser der Wirtschaftlichkeit fungieren.

Es mutet eigentümlich an, daß Schmalenbach gerade am Gewinn die Wirtschaftlichkeit messen will; denn wir wissen, daß Schmalenbach den Betrieb nicht etwa als privatwirtschaftliche Erwerbsanstalt ansieht, ihn interessiert lediglich „der wirtschaftliche Betrieb als ein Organ der Gemeinwirtschaft", ihm kommt es nur darauf an, zu erforschen, wie der Betrieb seine gemeinwirtschaftliche Produktivität erfüllt. Schmalenbach sieht ein, daß er seinem Prinzip untreu wird und daß er der Praxis Konzessionen macht; aber er will ja keine tote Theorie schaffen, sondern erziehend auf die Unternehmerschaft einwirken. Diese Absicht zwingt ihn, den privatwirtschaftlichen Ertrag, den er letzten Endes gar nicht messen will, doch zum Rechnungsziel zu nehmen, weil nur dieser „die nötige Sicherheit gewährleistet und den guten Willen der Rechner findet".[1])

Besonders wichtig für Schmalenbach — das liegt im Sinne der Dynamik — ist: die Veränderungen der Wirtschaftlichkeit zu erkennen. Die Veränderung wird angezeigt durch die Gewinnbewegung. „Aus dieser Notwendigkeit, die Gewinnbewegung an ihren Kehren zu erkennen, entspringt vor allem die Forderung genauer Periodenabgrenzung."[2]) Es sei besonderes Augenmerk darauf zu richten, daß für eine Periode nur verrechnet wird, was auch wirklich in diese Periode gehört.

Der Verrechnung derjenigen Ausgaben, die in der Periode erst teilweise Aufwand geworden sind, besonders der genauen Abgrenzung des bereits Aufwand Gewordenen von dem noch nicht Aufwand Gewordenen dient unser spezielles Problem, die Abschreibung. Die Abschreibung stellt eine direkte Aufwandsberechnung dar, die Schmalenbach zur Unterscheidung von der Skontration und Befundrechnung als Lebensdauerrechnung bezeichnet. Zur Anwendung kommt sie regulär bei den sogenannten Anlagegegenständen.

Einerseits sieht Schmalenbach die Abschreibung von seinem Wertstandpunkt aus als Äquivalent für Wertminderungen an den Anlagen, die vom Wert des Abschreibungsgegenstandes in Abzug

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 95.

[2]) Schmalenbach, a. a. O. S. 107.

gebracht und als Aufwand verrechnet wird. Andererseits ist gerade Schmalenbach derjenige, der die Verteilungsfunktion der Abschreibung in seiner Dynamischen Bilanz klar zum Ausdruck gebracht hat. Danach ist Abschreibung die Verteilung der Ausgabe auf die einzelnen Jahre der Lebensdauer.

Beides vereinbart sich aber nicht unbedingt. Eigentlich sollte man meinen, die konsequente Verfolgung der wertmäßigen Auffassung müßte darin bestehen, daß durch ein besonderes Verfahren die Wertminderung jeweils genau festgestellt wird. Schmalenbach aber verfährt hier ähnlich wie bei der Wirtschaftlichkeitsmessung. Er wählt ein Verfahren, das praktisch leicht durchführbar ist und den Willen der Rechnenden findet. Daß er dabei zu Kompromissen kommt, stört ihn weiter nicht, da er ja keine Theorie aufstellen will, sondern als Berater der Praxis auftritt.

Welchen Wert will Schmalenbach der Abschreibung zugrunde gelegt wissen? Gäbe es in der Wirtschaft, meint Schmalenbach, keine Sach- und Geldwertschwankungen, dann hätte man es bei der Aufwandsverrechnung nur mit dem Anschaffungswert zu tun. In Wirklichkeit blieben aber die Werte der Dinge nicht gleich, auch dann nicht, wenn sie sich im Betrieb aufhielten. Um klar zu sehen, sei hier von den Geldwertschwankungen zunächst abgesehen. Aber auch an den Sachwertschwankungen dürfe nach Schmalenbachs Meinung der Betrieb nicht achtlos vorbeigehen, wenn ihm daran gelegen sei, sein Rechnungswesen richtig zu gestalten, d. h. wenn den Grundsätzen der Vergleichbarkeit, der Vorsicht, der Kontinuität und der Kongruenz entsprochen werden solle.

Der wichtigste durch Sachwertschwankungen in das betriebliche Rechnungswesen hineinragende Wert sei der Zeitwert. Dieser zerfiele je nach seinem Inhalt in zwei Arten: einmal in den Zeitwert ganzer Wirtschaftseinheiten und zum andern in den Zeitwert einzelner in einer Wirtschaftseinheit gebundener Gegenstände. Der letztere wird von Schmalenbach als unlogisches Gebilde bezeichnet, sofern er sich auf einen Gegenstand bezöge, dem infolge seiner Gebundenheit die selbständige Nützlichkeit fehle (fiktiver Einzelwert). Neben den Zeitwerten käme für die Aufwandsverrechnung noch der Ersatzwert in Betracht, der besonders theoretische Bedeutuug besitze. „Ersatzwert ist der wirkliche oder voraussichtliche Anschaffungspreis desjenigen Gegenstandes, der an die Stelle eines im Gebrauch befindlichen und dem Verschleiß oder sonstigem Unbrauchbarwerden verfallenden Gegenstandes späterhin treten

soll."[1]) Gehöre der Anschaffungswert der Regel nach der Vergangenheit an, so sei der Ersatzwert gewöhnlich ein Zukunftswert, der geschätzt werden müsse.

Alle diese Werte kämen aber meist nicht in dieser reinen Art in Bilanz und Verlust- und Gewinnrechnung vor, vielmehr handle es sich häufig um abgeleitete Werte, die durch das Prinzip der Vorsicht, oder durch das System der Übertragung entstanden wären. Alle stünden mit den volkswirtschaftlichen Preisen in Verbindung. Ein Wert, der zwar auch nicht isoliert von den volkswirtschaftlichen Preisen stünde, immerhin aber innerbetrieblichen Charakter besitze, sei der Kalkulations- oder Betriebswert. Welcher von diesen Werten soll nun zur Grundlage für die Abschreibung gemacht werden?

Der Anschaffungspreis hätte den großen Vorteil, daß bei ihm eine Harmonie bestünde zwischen dem Aufwandsbetrag und dem in der Bilanz stehenden Buchwert. Außerdem sei der Anschaffungspreis in den allermeisten Fällen genau zu ermitteln. Sei die Lebensdauer des betreffenden Anlagegegenstandes richtig geschätzt, — die Unsicherheit der Lebensdauerschätzungen ist natürlich bei allen Abschreibungsmethoden gleicherweise störend — so würde der Buchrest mit dem Endwert auslaufen. Diese Kongruenz und die Vorteile der einfachen Handhabung sind es nach Schmalenbachs Meinung, die diesem Preis als Grundlage der Abschreibung so weite Verbreitung geschaffen haben. Ein Nachteil der Verwendung des Anschaffungspreises liege allerdings darin, daß die Abschreibung auf Werte erfolge, die, wegen der verschiedenen Anschaffungszeiten, untereinander ungleich wären, was in Zeiten starker wirtschaftlicher Unruhe störend wirken könne.

Trotzdem Schmalenbach die Vergleichbarkeit sehr hoch schätzt, kommt er doch zu einer Ablehnung des Zeitwertprinzips für Abschreibungen. Hauptsächlich weil er davon überzeugt ist, daß es zu großen Schwierigkeiten führen würde und in der praktischen Bilanzpolitik deshalb nicht allgemein zur Einführung zu bringen sei. „Ich habe die Erfahrung oft gemacht", schreibt Schmalenbach, „daß ein theoretisch besseres Rechnungsverfahren mit praktisch größeren Schwierigkeiten regelmäßig im ganzen sich als verschlechtertes Verfahren herausstellt und ziehe ein theoretisch schwächeres Verfahren mit einfachen Verhältnissen dem theoretesch besseren, aber praktisch schwierigeren in der Nachrechnung vor. Und ganz beson-

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 171.

ders schätze ich den Bewährungswert des praktisch Gewordenen sehr hoch ein."[1]) Hierdurch gibt Schmalenbach deutlich zu erkennen, daß es ihm nicht darum geht, theoretische Einsichten zu vermitteln, daß er vielmehr für die Praxis ein gutes aber nicht allzu schwieriges Abschreibungsverfahren herausknobeln will.

Nun gilt aber Schmalenbachs Ablehnung der Zeitwertabschreibung nicht etwa allgemein, sondern nur für die bilanzmäßige Abschreibung. In der Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung schreibt er: „Ursprünglich, als die Abschreibung nur der Erfolgsrechnung diente, gab es keinen Zweifel darüber, daß es der Anschaffungswert der Anlage sei, auf den abzuschreiben wäre. In der Selbstkostenrechnung aber gilt es heute als selbstverständlich, daß man auf den jeweiligen Zeitwert der Anlagen abzuschreiben hat."[2]) Den wesentlichen Grund dafür sieht Schmalenbach darin, daß die Zeitwertabschreibung eine exaktere Ermittlung der Wirtschaftlichkeit des Betriebes verbürge. Besonders würde die Zeitwertabschreibung der für die Wirtschaftlichkeitsmessung so überaus wichtigen Vergleichbarkeit gerecht. Wir halten diese Begründung nicht für stichhaltig, sondern verweisen auf unsere Stellungnahme Walb gegenüber, der ganz ähnliche Forderungen aufstellt.

Schmalenbach verwirft die sog. Ersatzwertabschreibung, d. h. die Methode, bei der vom Anschaffungswert eine aus dem Wiederbeschaffungspreis errechnete Abschreibung in Abzug gebracht wird. Da dieser Ersatzwert in der Zukunft liege, sei man auf ganz ungefähre Schätzung angewiesen. Doch von den hieraus entspringenden Fehlern abgesehen, hätte diese Abschreibungsmethode dieselben Schwächen wie die Abschreibung vom Anschaffungswert; denn der Zeitpunkt des Ersatzes sei bei den verschiedenen Anlagegegenständen so verschieden wie der Zeitpunkt der Anschaffung. Diese Abschreibungsmethode würde also des logischen Gedankens der Zeitwertabschreibung entbehren und Umständlichkeit der buchtechnischen Behandlung, Unsicherheit der Schätzung und große Willkür in sich vereinigen.

Schließlich führt Schmalenbach als Möglichkeit noch die Abschreibungsmethode an, die die Abschreibungsquoten vom Ersatzwert berechnet und den Ersatzwert als Bilanzwert verwendet. Hier obliegt der Abschreibung die Aufgabe, den Ersatzwert im

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 188.

[2]) Schmalenbach, „Über Abschreibung", Zeitschrift für handelsw. Forschung, 23. Jahrg. 1929 S. 193 ff.

Verlaufe der Lebensdauer der Anlage hereinzubringen, oder anders ausgedrückt, nach abgelaufener Lebensdauer soll die angesammelte Rückstellung hinreichen, die Ersatzanschaffung zu bewirken.

Schmalenbach lehnt diese Methode unbedingt ab. Schon den Gedanken des bilanzmäßigen Ersatzes weist Schmalenbach als dynamisch falsch zurück. Außerdem wendet er sich gegen den gütermäßig fundierten Gewinnbegriff; darin glaubt Schmalenbach einen logischen Mangel zu sehen. Es sei nicht richtig, nach Wiederherstellung der technischen Leistungsfähigkeit in einer bestimmten Zeit, alles Dazwischenliegende als Gewinn anzusehen. „Das scheint mir eine einseitig technische Vorstellung zu sein. Eine Anlage mit 100 Maschinen kann im Jahre 1910 einen Wert von 1 Million Mark und im Jahre 1920 nach ihrer vollständigen Erneuerung und gleichen technischen Zusammensetzung einen Wert von 1,2 Millionen Mark haben. Ich kann nicht einsehen, daß diese Differenz von 0,2 Millionen, wenn sie in den Jahren erwirtschaftet ist, nicht Erfolg sein soll; wie ich auch nicht einsehen kann, daß der gleiche Zustand der technischen Einrichtung den gleichen Wert bedingt. Mir ist im Gegenteil die Vorstellung vom Werte durchaus verbunden mit der Vorstellung der Schwankung.“[1])

Hierdurch gibt Schmalenbach ganz deutlich zu erkennen, daß er der Güterrechnung vollkommen fremd gegenübersteht. Er befindet sich mit seiner Meinung auf dem Boden der Geldrechnung und operiert mit dem ihr entsprechenden geldkapitalistischen Gewinnbegriff. Wir werden Schmalenbach allerdings noch von einer andern Seite kennen lernen.. Vorläufig wollen wir seine Stellungnahme zur Kenntnis nehmen.

Zusammenfassend läßt sich sagen: Schmalenbach legt der bilanzmäßigen Abschreibung den Anschaffungswert, der Abschreibung in der Selbstkostenrechnung den Zeitwert zugrunde. Er kommt zu diesen Werten nicht deshalb, weil er sie für die theoretisch richtigen erkannt hat, sondern weil er glaubt, daß sie sich für die Praxis gut eignen, ohne den theoretischen Forderungen zuwiderzulaufen.

Der Gesamtzeitraum der Abschreibung bezieht sich nach Schmalenbach auf die sog. Lebensdauer oder Nutzungsdauer der Anlagegegenstände. Schmalenbach weist mit Recht darauf hin, daß — da die Nutzungsdauer einer Anlage nicht genau berechnet, sondern nur, wenn auch auf Grund von Erfahrungstatsachen, geschätzt

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 196.

werden könne — der Abschreibungszeitraum in den seltensten Fällen mit dem Nutzungszeitraum zusammenfallen würde. Daher würde je nachdem die Nutzungsdauer über- oder unterschätzt werde, die Abschreibungsdauer zu lang oder zu kurz angenommen, ohne daß es im einzelnen Fall möglich sei, den Fehler rechtzeitig zu erkennen.

Es bleibt nun darzustellen, wie Schmalenbach die Verteilung der Abschreibungen innerhalb der Gesammtabschreibungsdauer vornimmt.

Diese Verteilung müsse nicht nach der Zeit bemessen werden, sie könne sich auch aus der Produktion ergeben. Auf diese Weise käme man zu einer Abschreibung, die sich in ihrer Höhe nach der Beanspruchung der Anlagegegenstände richtet. Es müsse sich dabei um Gegenstände handeln, die allein durch bestimmungsmäßigen Gebrauch ihren Gebrauchswert verlieren und bei denen der Grad des Gebrauchs den Abnutzungsgrad bestimme. Diese Fälle, meint Schmalenbach, seien ziemlich selten, z. B. Tongrube, Bergwerk; daher erkläre sich die Seltenheit der Abschreibung nach Maßgabe der Beanspruchung.

Viel häufiger sei die Verteilung der Abschreibung nach Zeit. Diese Verteilungsart werde immer da angewendet, wo die Lebensdauer nicht allein von der Beanspruchung abhänge, wo etwa natürlicher Verschleiß durch Verwitterung, Verrosten usw., Katastrophenverschleiß durch Unglücksfälle oder Naturereignisse, Entwertung infolge wirtschaftlicher oder technischer Überholung, Entwertung wegen Ablaufs von Rechten oder Entwertung wegen Sinkens des Marktpreises in Betracht kämen. Jede dieser Abschreibungsursachen könne — besonders bei dem Überwiegen einer einzelnen — für die Verteilung bestimmend sein. Es sei also durchaus nicht gesagt, daß innerhalb der Nutzungsdauer in gleichen Beträgen abgeschrieben werden müßte; der Nutzwert der Anlagen könne für den Betrieb in den einzelnen Perioden ein ungleicher sein und diese Ungleichheit müsse sich, wenn sie einer gewissen Schätzung zugänglich sei, in der Abschreibung auswirken. Auf diese Weise ergäben sich bei der Abschreibung nach Zeit als Möglichkeiten: gleichbleibende Abschreibung, abfallende Abschreibung und aufsteigende Abschreibung.

Schmalenbach hat in den Ausführungen, die wir bisher betrachtet haben, von den Geldwertschwankungen abgesehen. Nach seiner Meinung erfährt das gesamte Rechnungswesen und damit auch die Aufwandsrechnung eine weitere Komplizierung durch die Be-

rücksichtigung des Einflusses der Geldwertschwankungen. Von der Notwendigkeit des Ausgleichs der Geldwertschwankungen in der Betriebsrechnung ist Schmalenbach fest überzeugt. Wie begründet er diese Notwendigkeit und wie sucht er den Ausgleich durchzuführen?

Der Wert des Geldes hätte schon vor dem Kriege, da fast die ganze Erde Goldwährung besaß, von dem Wert des einen Gutes „Gold" abgehangen. Nun sei aber Gold kein wertstabiles Gut, was an der Veränderung des Preisniveaus, von dem aus auf den Goldwert geschlossen werde, und an den daraus berechneten Warenhandelsindizes zu erkennen sei. Schmalenbach ist der Ansicht, daß wir schon in der Vorkriegszeit „Geldwertschwankungen von nicht unbeträchtlichem Ausmaße"[1]) gehabt hätten, die unter Umständen eine Korrektur nahe legten. So wäre von 1896 auf 1897 der Index um 10 % gestiegen und in dem darauffolgenden Jahr nochmals um 5 %. Es sprächen starke Gründe dafür, daß diese Konjunktur ein Stück Inflationskonjunktur gewesen sei (!). „Eine auch nur einigermaßen exakte Erfolgsrechnung hätte diese Schwankungen nicht vernachlässigen dürfen; vermutlich wären, wenn die Betriebe richtig gerechnet hätten, sowohl die Hochkonjunktur, als auch der nachfolgende Krach gemildert worden."[2])

Heute, nach Wiedereinführung der Goldwährung, wären wir — wollten wir eine einigermaßen exakte Erfolgsrechnung haben — also keineswegs von der Notwendigkeit der Geldwertkorrekturen befreit, umso weniger, als der Goldwert in der gegenwärtigen Zeit von Schwankungseinflüssen mehr denn je bedroht sei. „Unter diesen Umständen muß der Buchhalter hinsichtich der Geldwertkorrekturen wachsam bleiben; und in der Buchführungs- und Bilanzliteratur wird die Frage einen dauernden Platz behalten müssen."[3])

Weil Schmalenbach davon überzeugt ist, daß das Geld seine Funktion als Wertmaßstab nicht mehr zuverlässig erfüllen könne, sucht er nach einem neuen, idealen Wertmaß, das vermöge seiner Stabilität vollkommene Wertung ermögliche. Immerhin muß man Schmalenbach zugute halten, daß er insoforn konsequent vorgeht, als es ihm lediglich um den Wert zu tun ist. Er will sich bei seinen Untersuchungen zunächst vom Geld ganz lossagen. Dies drückt er so aus: „Aber halten wir im Auge, daß es uns im Ziele

[1]) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 218.
[2]) Schmalenbach, „Dynamische Bilanz" S. 218.
[3]) Schmalenbach, a. a. O. S. 219.

nicht um das Geld, sondern um die beste Werteinheit der Güter geht." [1])

Um zu der besten Werteinheit zu gelangen, seien drei Wege gangbar:

Erstens könne ein Einzelgut oder die Vereinigung mehrerer Einzelgüter mit hoher Stabilität zu einer Gütergruppe als Grundlage des Wertmaßes herangezogen werden. In diesem Falle ginge es darum aus der Masse der Güter, die mit hervorragender Wertstabilität begabten, auszuwählen. Unter diesen gelte es wieder durch sorgfältige Beobachtungen das wertstabilste zu finden. Dabei sei durchaus ohne Belang, ob sich das betreffende Gut zu Geldzwecken eigne; denn den Wert messen, involviere nicht, daß man das Wertmaßgut zugleich als Zahlungsmittel verwenden könne. Da es nun aber vollständig wertstabile Güter nicht gebe, sei ein gutes Mittel die Wertstabilität zu verbessern, eine Kombination mehrerer Güter von gleicher Wertstabilität. Hierbei würden sich ev. Fehler teilweise ausgleichen. Aus dieser Güterkombination sei sodann ein Index zu berechnen. Dies sei allerdings kein leichtes Unterfangen, da praktisch die Auswahl der Güter sehr schwierig sein dürfte und außerdem eine Einigkeit über die in Betracht kommenden konkurrierenden Güter kaum zu erreichen sei.

Eine zweite Methode will das allgemeine Preisniveau zum Wertmaß erheben. Dabei gehe man „von der Hypothese des unveränderlichen allgemeinen Preisniveaus bei gleichbleibendem Geldwert" [2]) aus. Diese Hypothese habe zur Folge, daß jede Veränderung des Preisniveaus als eine Veränderung des Geldwertes angesehen werde. Eine Veränderung des allgemeinen Preisniveaus von der Warenseite her wird bestritten. Schmalenbach setzt sich besonders für diese Methode ein und sucht die ihr zugrunde liegende Hypothese durch volkswirtschaftliche Werte zu stützen. Um das Preisniveau zur Wertmessung verwenden zu können, müsse sich ein möglichst vollkommenes Bild davon gewinnen lassen. Die beste Lösung wäre ein Index der allen konsumtiven Verzehr berücksichtigen würde. Nun könne aber praktisch ein derart umfassender Index nicht berechnet werden, sodaß man sich bei seiner Berechnung mit einer Anzahl von Repräsentativgütern begnügen müsse. Es würde im Rahmen dieser Arbeit zu weit gehen, wenn wir auf die Inderbestimmung eingehen wollten. Es seien hier nur die drei

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 220.

[2]) Schmalenbach, a. a. O. S. 223.

Indizes angeführt, die in Deutschland zur Verfügung stehen und die auch Schmalenbach angibt.

Der sog. Lebenshaltungsindex ist berechnet aus einem konstruierten Haushaltungsbudget, das an Bedürfnisgruppen: Nahrung, Heizung, Beleuchtung, Wohnung und Kleidung umfaßt.

Der Kleinhandelsindex, bei uns weniger gebräuchlich, ist auf Grund der Kleinhandelspreise unter Beschränkung auf wenige Waren gewonnen.

Wesentlich mehr Bedeutung hat der Großhandelsindex, der aus den Großhandelspreisen von insgesamt 38 Waren gefunden wird, die ihrerseits in 7 Gruppen gegliedert, und verschieden gewichtet sind.

Nach zwei Richtungen hin, meint Schmalenbach, könne die Richtigkeit der Wertmessungen mit Hilfe des Index in Zweifel gezogen werden. Einmal sei es fraglich ob das durch den Index angezeigte Preisniveau ohne Änderung des Geldwertes stabil bleiben würde und zum andern sei zu bezweifeln ob die Indizes das Preisniveau richtig messen. „Es scheint jedoch unter Würdigung aller Umstände festzustehen, daß die Großhandelsindizes den zuverlässigsten Schluß auf den Geldwert zulassen.“[1])

Endlich würden Währungen anderer Länder als Wertmaßstab benützt. „Wenn ein Land durch irgend eine Art schlechter Geldpolitik sein Geldwesen verdorben hat, dann erscheint eine intakt gebliebene Währung des Auslandes leicht als ideal, auch wenn sie es nicht ist.“[2]) Die Messung der eigenen Währung an der fremden geschehe gemeinhin mit Hilfe des Devisenkurses. Dieser sei aber von zufälligen Börsenmanövern und wechselnden Stimmungen stark abhängig, sodaß er einen unruhigen, oft sprunghaften Verlauf nehme. Aus diesem Grund sei der Devisenkurs, selbst wenn die Währung des Auslandes völlig stabil wäre, für die betriebliche Rechnung ein ganz ungeeignetes Maß. Dazu komme, daß sich dieser Nachteil umsomehr geltend mache, je unsicherer die eigene Währung sei, je notwendiger man ihn also hätte.

Dies bedenkend, kommt Schmalenbach dazu dem Großhandelsindex für die Gewinnung einer Werteinheit vor dem Devisenkurs weitaus den Vorzug zu geben — den einen Fall ausgenommen, daß sich die Geldwertänderung in einem solchen Tempo bewegt,

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 231.

[2]) Schmalenbach, a. a. O. S. 232.

daß nur ein Tagesinder, am gleichen Tag bekannt gemacht, helfen kann; denn solchen Anforderungen sei kein statistisches Amt gewachsen.

Auf eine dieser drei Arten soll also das ideale Wertmaß entstehen! Betrachten wir diese Möglichkeiten der Reihe nach:

Die erste Methode, bei der ein Einzelgut maßstäblich für den Wert sein soll, stellt durchaus nichts Neues dar; denn auch das Geld ist auf diese Weise entstanden. Im Falle der Goldwährung ist das Gold das wertstabil gedachte Gut. Der Kombination mehrerer Güter hat Schmalenbach selbst das Urteil gesprochen; zudem wird ein darauf aufgebautes Wertmaß durch die Wertschwankungen irgend eines der kombinierten Güter in seiner Stabilität beeinflußt (vergl. Doppelwährung).

Die Hypothese des unveränderlichen Preisniveaus bei stabilem Geldwert, auf die sich die zweite Methode gründet, ist in unseren Augen unhaltbar. Angenommen der Geldwert wäre stabil, dann könnten nach dieser Voraussetzung nur Verschiebungen unter den Einzelpreisen stattfinden, die Gesamtheit der Werte der Güter, oder anders ausgedrückt, die Gesamtsumme aller Preise des Sozialproduktes müßte gleich bleiben. Dies hätte zur Folge, daß sich ein Sozialprodukt niemals vergrößern könne, ohne daß die Einzelpreise im allgemeinen fielen. Da aber jede sich entwickelnde Volkswirtschaft ihr Sozialprodukt vergrößert, würde das bedeuten, in jeder sich entwickelnden Volkswirtschaft muß die Tendenz fallender Preise herrschen. Ein Hinweis auf Amerika straft diese Behauptung Lügen. Aber wir brauchen nicht ins Beispielhafte zu gehen. An obige Überlegungen anknüpfend, müssen wir sagen: Im Wege der Messung läßt sich immer nur der sog. Innenwert des Geldes (Kaufkraft im Inland) feststellen, ohne daß dabei etwas ausgesagt wird, ob die ev. Veränderung von der Geldseite oder von der Warenseite ausgegangen ist. Eine derartige Zuteilung ist mit größter Vorsicht unter Ansehung der Problematik vorzunehmen. Keinesfalls aber liegt ein berechtigter Grund vor, die Veränderung von der Warenseite her auszuschließen. Ein derartiges Vorgehen, das überdies durch die Rechnung Konjunkturbewegungen auszuschalten trachtet, fußt auf einer mechanistischen Auffassung der Wirtschaft. Wir hingegen sehen die Wirtschaft als einen Organismus an, der in der Entwicklung begriffen ist, einer Entwicklung, die parallel geht mit der Menschheitsentwicklung überhaupt. Was Helmholz von dem menschlichen Auge gesagt hat, gilt auch von der Wirtschaft: „Organismen stellen niemals einen definitiven

Typus, sondern ein Stadium der Entfaltung dar. Sie sind infolgedessen nie fertig, immer bereit zu Mutationen und der Marktorganismus macht davon keine Ausnahme."[1])

Noch klarer liegt die Schwäche der Methode zutage, die eine Geldeinheit an einer fremden Geldeinheit (Devisenkurs) orientiert, von der genau bekannt ist, daß sie dieselben Fehler aufweist, als die zu verbessernde, wenn auch in einem bestimmten Zeitpunkt in vielleicht schwächerem Ausmaße. Eine solch' plumpe Methode mag zu Zeiten des Währungsverfalles eines Landes als Behelfsmitttel zur Diskussion gestellt werden, doch sollte sie von einem Wissenschaftler, wenn es um die Auffindung des idealen Wertmaßes geht, im Ernst nicht angeführt werden.

Wie will nun Schmalenbach sein „ideales" Wertmaß in die Rechnung einbauen?

Mit einer gewissen Resignation kommt Schmalenbach dabei auf das Geld zurück. Er schreibt: „Da das Rechnungswesen darauf angewiesen ist, Aufwand und Leistung, soweit sie auf dem Verkehr des Betriebs mit der Außenwelt beruhen, von den Ausgaben und Einnahmen her zu erfassen, haben wir als ursprünglichen Wertmaßstab das Geld. Ist der Wert des Geldes hinreichend wertstabil, so ist die Geldeinheit die natürliche Bewertungseinheit des betrieblichen Rechnungswesens. Ist das Geld nicht wertstabil, so kommen wir dennoch, auf die Erfassung der Ausgaben und Einnahmen angewiesen, nicht von ihm los."[2]) Alle Vorgänge werden als Geldvorgänge erfaßt. Um aber zu richtigen Ergebnissen zu kommen, müßten diese Geldbeträge korrigiert werden und zwar derart, daß die im Wert schwankenden Geldeinheiten „in stabile oder vermeintlich stabile Werteinheiten" — Schmalenbach ist also anscheinend von der Stabilität seines Wertmessers nicht überzeugt — umgerechnet werden. Dabei würde zwar der Anschein erweckt, als ob es um ein Stabilrechnen des Geldes ginge, in Wahrheit aber handle es sich lediglich um eine richtige Wertmessung der Güter. Hier unterscheidet sich Schmalenbach in etwa von der Ansicht Walbs. Dieser will bewußt die Geldrechnung verbessern, jenem kommt es darauf an, die Wertmessung der Güter exakt zu gestalten; er läßt es dabei auf sich beruhen, ob dadurch die Wertschwankungen des Geldes eliminiert würden oder nicht.

Fragen wir nun, wie sich Schmalenbach den Geldwertausgleich

[1]) Vershofen, „Wirtschaft als Schicksal und Aufgabe" S. 228.

[2]) Schmalenbach, a. a. O. S. 235.

mit Hilfe seines idealen Wertmessers innerhalb der Rechnung durchgeführt denkt.

Nicht in allen Fällen sei ein Ausgleich der Geldwertschwankungen durch ein stabiles Wertmaß notwendig. Bei Gleichzeitigkeit der Geschäftsvorfälle würde jedes Wertmaß genügen. In manchen Fällen könne diese Gleichzeitigkeit künstlich hergestellt werden durch die sog. Zeitwertmethode, die zeitlich auseinanderfallende Vorgänge auf Grund gleichzeitiger Werte verrechnet. Doch sei diese Methode mit den Mängeln des Zeitwertprinzips behaftet und versage bei abstrakten Vergleichen. Wegen dieser Unzulänglichkeiten sei in den meisten Fällen eine Geldwertumrechnung nicht zu umgehen. Diese Geldwertumrechnung könne wieder auf zweierlei Weise vorgenommen werden:

Einmal durch eine „nicht systematische Geldwertumrechnung". Dabei begnüge man sich einen oder einzelne Fälle, „entweder weil andere nicht vorhanden sind, oder weil man sich mit den gröbsten Korrekturen zufrieden geben will",[1]) durch eine anpassende Rechnung zu berichtigen. Wolle man beispielsweise nur die Abschreibungen einer Geldentwertung anpassen, so brauche man nur die Abschreibungssätze um den verhältnismäßigen Betrag der Geldentwertung hinaufsetzen. Angenommen, es würden auf ein Gebäude jährlich 4000 Mark abgeschrieben und die Geldentwertung seit der Anschaffung betrüge 10 Prozent, so müßte man statt 4000 Mark 4400 Mark abschreiben. Die Mehrabschreibung von 400 Mark könne man sowohl vom Gebäudewert absetzen, als auch — dies wäre das planvollere Verfahren — auf ein Geldentwertungskonto bringen. Benütze man nicht die Abschreibung vom Anschaffungswert, sondern vom Zeitwert, so wäre für die Abschreibung eine Korrektur nicht notwendig, da sich die Geldentwertung im Zeitwert selbst ausdrücke (Zeitwertmethode). Schmalenbach selbst ist mit dieser „nicht systematischen Umrechnung" nicht recht einverstanden; er erkennt ihre Berechtigung nur bei vereinzelten Positionen an. Bei vielen Bilanzposten würde diese „Flickschusterei" „eine erhebliche Unsicherheit und viele Mühe"[2]) zur Folge haben.

Hingegen sei die „systematische Geldwertumrechnung" „eine einfache und übersichtliche Abschlußform".[3]) Den Beweis für diese Behauptung wird Schmalenbach schwer erbringen können!

---

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 236.

[2]) Schmalenbach, a. a. O. S. 267.

[3]) Schmalenbach, a. a. O. S. 236.

Schmalenbach nimmt, wenn es darum geht, die Notwendigkeit der Geldwertumrechnung nachzuweisen, eine Modifikation des Wesens der Bilanz vor. „Die Bilanzrechnung", schreibt er, „stellt in ihrem wesentlichen Teile eine Distanzrechnung dar. (!) Der Geldwert zweier Termine ist zu vergleichen und, falls die Geldwerte zwischen den Terminen sich verändert haben, auf eine vergleichbare Basis zu bringen." [1]) Dies hätte die Geldwertumrechnung zu besorgen. Es ergäben sich dabei wieder verschiedene Möglichkeiten:

Entweder die Geldwerte am Ende der Vergleichszeit werden auf den Geldwert am Anfang derselben gebracht, oder alle Geldwerte werden auf den Endwert umgerechnet, oder alle Geldwerte werden in ein Drittes, etwa in Goldmark, umgerechnet. (Dieses Verfahren wählt Mahlberg, allerdings nimmt er die Umrechnung mit Hilfe des Goldagios vor.)

Die von Schmalenbach propagierte sog. „Festmarkrechnung" stellt eine Umrechnung aller Geldbeträge auf „Goldmark von 1913" mit Hilfe des Großhandelsinder des Reichsstatistischen Amtes dar (das Preisniveau des Jahres 1913 entspricht der Inderziffer 100).

Schmalenbach hält diese auf Festmark basierte Rechnung besonders in Hinsicht auf die Abschreibungen für wertvoll; denn sie erlaube die Abschreibungen nach „rein sachlichen Gesichtspunkten" zu gestalten und sowohl den Anschaffungs- wie den Zeitwert zugrunde zu legen. Ferner sei man unabhängig von den gesetzlichen Vorschriften, da die „geldwertberichtigte Festmarkbilanz eine neben der unberichtigten, gesetzlichen Bilanz herlaufende, gesetzlich nicht gebundene Bilanz" [2]) sei.

Die Frage, ob Durchschnitts- oder Stichtagsindizes bei der Umrechnung Verwendung finden sollen, wird von Schmalenbach dahin beantwortet, daß beide heranzuziehen seien. Bei der Zeitwertabschreibung geschehe die Umrechnung mit Hilfe des Stichtagindex des Bilanztages, bei der Abschreibung vom Anschaffungswert hingegen müsse der Durchschnittsindex verwendet werden.

Schmalenbach führt in seiner dynamischen Bilanz ein Beispiel einer derartigen Umrechnung — bezeichnenderweise für das Jahr 1922 — durch.[3]) Es entsteht neben der Papiermarkrechnung eine selbständige Festmarkrechnung. Es ergibt sich:

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 236.
[2]) Schmalenbach, a. a. O. S. 268.
[3]) Schmalenbach, a. a. O. S. 238 ff.

nach der Papiermarkrechnung ein Gewinn von 20607258 PM

nach der Festmarkrechnung
unter Benützung des Monatsdurchschnittsinder . . . . . ein Verlust von 59976 GM
unter Benützung des Jahresdurchschnittsinder . . . . . ein Verlust von 57860 GM
unter Benützung des Devisenkurses (Gulden) ein Verlust von 19569 GM

nach Umrechnung des Ergebnisses des Monatsdurchschnittsinder auf Papiermark ein Verlust von 93232692 PM

Was sagt Schmalenbach zu diesen Resultaten? „Es verlohnt sich die beiden Gewinn- und Verlustrechnungen etwas näher anzusehen; man wird finden, daß auch in den Einzelheiten der größte Unterschied sich ergibt. In der Papiermarkbilanz die größte Unklarheit, der größte Selbstbetrug. Nur in der Festmarkbilanz ergeben sich die Dinge ungleich genauer, allerdings ist die Festmarkrechnung keineswegs ein Muster von Genauigkeit . . . "[1])

Wir lassen die Zahlen für sich sprechen! Bezüglich der Berücksichtigung der Geldwertschwankungen im betrieblichen Rechnungswesen, speziell bei den Abschreibungen, äußern wir uns dahin:

Die nicht systematische Geldwertumrechnung, überhaupt jede in die Geldrechnung eingebaute, eine Verbesserung der Wertmaßeinheit bezweckende Regulierung, müssen wir aus logischen Gründen zurückweisen. Wir beziehen uns auf unsere Ausführungen, die wir Walb gegenüber gemacht haben und wiederholen hier nur, daß die unbedingte Konstanz der Geldeinheit logische Voraussetzung der Geldrechnung ist. Innerhalb der Geldrechnung die Maßeinheit korrigieren zu wollen, heißt den Sinn jeglicher Einheitsrechnung mißverstehen.

Die systematische Geldwertumrechnung (dies trifft für Schmalenbachs Festmarkrechnung, wie für Mahlbergs Goldmarkrechnung zu) wird als selbständige Rechnung bezeichnet. Sie ist aber nur vermeintlich selbständig. In Wirklichkeit liegt es so: Die Inderrechnung baut auf dem jeweiligen Preisniveau auf. Das Preisniveau ist der Wert des Sozialprodukts gemessen am Geld, also eine Wertgröße, die in Geldeinheiten ausgedrückt ist. Der Inder stellt lediglich eine rechnerisch abgeleitete Durchschnittsgröße dar.

[2]) Schmalenbach, a. a. O. S. 259.

Also steht die Festmarkrechnung zum mindesten mit der Geldrechnung in Zusammenhang; von Selbständigkeit kann jedenfalls keine Rede sein. Schmalenbach nimmt also eine Rechnung vor, die gewissermaßen aus der Geldrechnung geboren ist, aber doch regulativ für die Geldrechnung sein soll. Ebenso angreifbar ist die Selbständigkeit der Goldmarkrechnung Mahlbergs. Es handelt sich hier um eine direkte Orientierung an dem Gut Gold. Dies wird nicht ohne Anlehnung an eine fremde Goldwährung möglich sein. Einen Sinn aber hat eine solche Orientierung nur dann, wenn sie nicht durch die eigene Goldwährung schon gegeben ist. — Wenn eine Rechnung schon den Anspruch machen wollte, korrigierend auf die Geldrechnung zu wirken, dann müßte sie außerhalb des Systems der Geldrechnung stehen, dann müßte sie ein Übermaß darstellen. Wenn aber ein derartiges Übermaß gefunden würde, dann wäre gar nicht einzusehen, warum man dieses Übermaß nicht statt des zu regulierenden Maßes benützte. Dieses Übermaß jedoch, nach dem Schmalenbach und Mahlberg vergeblich suchten, hat man bisher nicht gefunden und wir möchten, ohne in den Verdacht der Prophetie kommen zu wollen, hinzufügen: wird man nie finden. Wir glauben nicht, daß sich die Wirtschaft je in diesem Sinne in Zahlen wird umsetzen lassen. Die Wirtschaft ist rechenhaft, aber nur bis zu einem bestimmten Grad: darüber hinaus wird sie sich eine gewisse Unberechenbarkeit stets zu wahren wissen. Auf keinen Fall wird sich die Wirtschaft zu einer Maschinerie herabdrücken lassen, die man bis zum letzten Rädchen kennt, die man nach Belieben laufen lassen und abbremsen kann.

Wir wollen, um klar zu sehen, Schmalenbach und Mahlberg entgegenkommen und annehmen ihre Regulativrechnungen wären selbständige Rechnungen. Trotzdem wäre damit für das Rechnungswesen der Unternehmung nichts gewonnen; denn es bedeutete ein höchst privates Vergnügen des Unternehmers neben der eigentlichen Rechnung noch eine zweite zu führen. Diese könnte ihm immer nur sagen, wieweit sich beide Rechnungen von einander entfernt hätten. Welche von beiden die richtigeren Resultate ergeben würde, wäre dabei eine offene Frage. Die maßgebende Rechnung bliebe trotz allem die Geldrechnung; sie stellt in unserer Wirtschaft die allgemein gültige, gesetzlich sanktionierte Rechnung dar, nur durch sie kann der Unternehmer mit den übrigen Wirtschaftssubjekten in Beziehung treten.

Dazu kommt, daß die „Fest"-markrechnung ihren Namen durchaus zu Unrecht trägt. Baut die Geldrechnung auf der Fiktion auf, daß der Wert des Gutes Gold stabil ist, so liegt der Festmark-

rechnung die Fiktion von der Stabilität des Preisniveaus zugrunde. Es ist offenbar logisch unhaltbar, eine Fiktion durch eine andere Fiktion korrigierend beeinflussen zu wollen. Außerdem ist durch die Festmarkrechnung, auch wenn sie sich allgemein durchsetzen würde, gar nichts gebessert; man setzte nur statt eines unvollkommenen Wertmaßes ein anderes unvollkommenes Wertmaß, das sich vom ersteren nur dadurch unterschiede, daß es womöglich noch unvollkommener wäre. Wir erinnern hierbei an die höchst unvollkommene Errechnungsmöglichkeit der Indizes. Schmalenbach sagt von ihnen: „Sie erfüllen die Aufgaben, die wir von ihnen erwarten, in sehr unvollständiger Weise.“[1]) Daneben besteht noch das Dilemma, welcher Index zu verwenden ist, Jahresdurchschnitts-, Monatsdurchschnitts- oder Stichtagindex. Am besten wäre wahrscheinlich der minütliche Index; der würde aber das ganze Leben zum Indexberechnen benötigen.

Endlich dokumentiert Schmalenbach durch die Einstellung seiner Festmarkrechnung auf das Preisniveau, daß seine breiten Ausführungen über Wert, auf die er sein ganzes Lehrgebäude aufbaut, irrelevant sind; denn es stellt sich mit einem Male heraus, daß der wirtschaftliche Wert eben doch nur durch Preise vertreten werden kann. (Wir verweisen an dieser Stelle auf unsere Ausführungen über Wert, die wir im Anschluß an Schmidt gemacht haben.)

Überblicken wir nun rückschauend Schmalenbachs Stellung zur Abschreibungsfrage! Grundlegend auch für die Abschreibung ist seine Ansicht vom Wert. Schmalenbachs Bestreben in der Rechnung geht dahin, den Wert und die Wertschwankungen genau zu erfassen. Die Abschreibung ist ihm ein Mittel, die Wertminderungen an Anlagegegenständen zu verrechnen. Dies geschieht auf dem Umweg über Ausgaben und Einnahmen durch das Medium des Geldes. Der Richtigkeit der Rechnung zuliebe fordert Schmalenbach neben den Sachwertschwankungen auch die Geldwertschwankungen, also die Schwankungen des Maßes, mit dem erstere gemessen werden, zu berücksichtigen. So sollen die Abschreibungen in Zeiten schwankenden Geldwertes durch eine Umrechnung in ein stabiles Wertmaß dazu befähigt werden, die Verrechnung der Aufwendungen richtig vornehmen zu können.

Schmalenbach ist ein Repräsentant der Gruppe der Wissenschaftler, die eine genaue Wertrechnung anstreben, dabei in Zeiten stabilen Geldwertes die Geldrechnung als Wertrechnung anerken-

[1]) Schmalenbach, a. a. O. S. 227.

nen, in Zeiten schwankenden Geldwertes die Geldrechnung durch eine Regulativrechnung ersetzen.

Alle diese Betriebswirtschaftler sind bemüht, die Rechnung richtig zu gestalten, damit der richtige Gewinn ausgewiesen wird, der wiederum maßstäblich für die Wirtschaftlichkeit ist. Die wirtschaftliche Einzelwirtschaft ist nach ihrer Meinung die richtige, die erstrebenswerte; denn diese wirtschaftliche Einzelwirtschaft liegt im Interesse des Gesamtwohls. Was allerdings das richtige Gesamtwohl ist, darüber sind sich die Gelehrten noch nicht einig, können sich auch nicht einig werden.

Dieser Hinweis mag genügend deutlich gezeigt haben, daß das Wort „richtig" hier nicht am Platze ist. Eine Rechnung kann richtig sein, muß richtig sein. Hier ist das Verlangen nach Richtigkeit berechtigt, denn wir befinden uns in der Ebene der Zahlen, in dem Gebiet des Rechenhaften. Aber der richtig errechnete Gewinn braucht deswegen nicht der „richtige" Gewinn zu sein. Über die Richtigkeit des Gewinns in diesem Sinn kann die Rechnung nichts befinden; das geht über ihre Kompetenz. Und warum? Weil diese Richtigkeit auf anderem Gebiete liegt.

Bei allen bislang betrachteten Abschreibungsansichten stellte die Abschreibung einen Teil einer Wertrechnung dar.

Im Gegensatz dazu steht eine Gruppe von Wissenschaftlern, die nicht die wertmäßige (geldliche), sondern die gütermäßige Kapitalerhaltung zur Grundlage ihrer Rechnung nimmt. Die Anhänger dieser Schule sprechen von Erfolg erst dann, wenn die ursprüngliche Leistungsfähigkeit der Unternehmung durch Gutserhaltung garantiert ist, wenn also die Unternehmung gütermäßig auf dem status quo ante ist. Die hervorragendsten Vertreter dieser Richtung sind Schmidt und Geldmacher.

Geldmacher kann das „Verdienst" für sich in Anspruch nehmen, als erster auf die Unzulänglichkeit der überlieferten Rechnung hingewiesen zu haben.[1]) Zusammenhängend hat er seine Gedanken in der Schrift: „Wirtschaftsunruhe und Bilanz" niedergelegt. Geldmacher behandelt zwar nicht speziell das Abschreibungsproblem,

[1]) Geldmacher, Artikelfolge in der Industrie- und Handelszeitung 1920.

doch glaubt er gerade in diesem Teil der Unternehmungsrechnung eine Bestätigung für seine Ansichten zu sehen. Seine Lehre stimmt mit der Schmidts in ihren Grundzügen so weitgehend überein, daß wir im Rahmen dieser Arbeit auf eine besondere Darstellung der Gedankengänge Geldmachers verzichten können.

Bevor wir Schmidts Meinung über unser spezielles Gebiet, die Abschreibung, diskutieren können, ist es notwendig in Kürze Schmidts grundlegende Gedankengänge, die Rechnung der Einzelwirtschaft betreffend, zur Darstellung zu bringen.

Von volkswirtschaftlichen Betrachtungen ausgehend, kommt Schmidt zu seiner Grundanschauung, daß das Vermögen eines ganzen Volkes, wie einer einzelnen Unternehmung, in Gütern bestehe, nicht wie vielfach geglaubt würde, in Geld. Aus dieser Tatsache leitet er den Kardinalsatz seiner Lehre ab: Bevor von einem Gewinn gesprochen werden kann, muß „die Betriebserhaltung in ihrem realen Zustande" garantiert sein. „Das besagt als wichtigstes, daß die Unternehmung einen Gewinn nur erzielen kann, wenn sie beim Umsatz für ein ausgehendes Gut mehr erhält, als dieses Gut im Zeitpunkte des Ausgangs bei der Neubeschaffung oder Neuherstellung kostet, einerlei welcher Geldbetrag früher bei seiner Anschaffung einmal gezahlt worden ist. Das damals gezahlte Geld ist im Gut untergegangen." [1]) Damit wendet sich Schmidt von der Geldrechnung und von dem ihr entsprechenden Ziel: Erhaltung des in Geld ausgedrückten Kapitals ab. Er fordert Erhaltung der Substanz. So kommt er, wie Geldmacher, zur Güterrechnung. Allerdings unterscheidet sich Schmidt dadurch von Geldmacher, daß er nicht wie dieser die absolute Substanzerhaltung zum Rechnungsziel nimmt, sondern die „relative Werterhaltung". Werterhaltung bedeutet aber bei Schmidt soviel wie Substanzerhaltung; denn er setzt die Menge eines Gutes für dessen Wert. Mit „relativer" Werterhaltung soll ausgedrückt sein, daß sich die Kostenrechnung an die Ausflüsse der Produktionsverschiebungen in der Gesamtwirtschaft anzupassen habe. Die Erhaltung der Substanz habe also in proportionalem Verhältnis zu stehen zu der Lage der Gesamtwirtschaft; m. a. W. Anreicherung und Verarmung der Produktivität der Gesamtwirtschaft müssen sich auch bei der Einzelwirtschaft auswirken. Nur auf diese Weise sei ein „dauernder Gleichlauf von Produktion und Konsumtion voll gewährleistet". [2])

[1]) Schmidt, „Die organische Tageswertbilanz"

[2]) Schmidt, a. a. O. S. 134.

Da nach Schmidt Gewinn nur der Rest des Erlöses ist, der verbleibt, nachdem alle Ersatzbeträge abgezogen sind, ist es von größter Wichtigkeit, die zum Ersatz notwendigen Kosten zu ermitteln. Die Aufgabe der Erfolgsrechnung ist es, diese unter dem Gesichtspunkt der relativen Substanzerhaltung wirtschaftlich richtigen Kosten zu verrechnen, sodaß als Gewinn nur ausgewiesen wird, was wirklich Gewinn ist.

Mit welchem Wert will nun Schmidt diese Kosten in die Rechnung eingesetzt haben? Die traditionelle Verrechnung der wirklich aufgewendeten Kosten der Vergangenheit sei nur dann gerechtfertigt, wenn zwischen den Zeitpunkten des Aufwandes und des Verkaufs keine Preisänderung stattgefunden hätte. Sowie aber eine Preisveränderung vorkäme, würde diese Art der Verrechnung unsinnig, weil sie die Ersatzkosten nicht decken könne, vielmehr nur rein nominale Werterhaltung verbürge. Diese Methode führe bei Inflation zur Verarmung, bei Deflation zur Bereicherung der Unternehmung. Wegen ihrer „zerstörenden Wirkung" sei sie zu verwerfen. Allein richtig sei die Verrechnung der Kosten zum Wiederbeschaffungspreis des Umsatztages, an dem sowohl Produktion, wie Verkauf beendigt seien. Durch diese Art der Verrechnung sei es dem Unternehmer möglich, die Kostenteile teils durch sofortigen Ersatz im Augenblick des Verkaufs der Produkte wieder in den Betrieb hereinzubringen, oder wie Schmidt sich ausdrückt: „den Ersatz aus dem gleichen Preisniveau zu schöpfen, in das auch die Produkte einmünden",[1]) teils als Geldwert einstweilen in Bereitschaft zu halten. Diese Geldwerte seien, wie alle Geldwerte und Geldforderungen, der jeweiligen Wertveränderung durch „Quantitätsverschiebungen" etwa mit Hilfe des Generalindex anzupassen. Nur mit Hilfe dieser Erfolgsrechnung auf der Grundlage der Tagesbeschaffungswerte sei es möglich den Gewinn der Unternehmung genau zu berechnen. Als solcher würde sich, wenn man vom Spekulationsgewinn absieht, die Kostenspanne zwischen dem Beschaffungs- und Absatzmarkt ergeben. Der so berechnete Gewinn könne voll ausgeschüttet werden; die Erhaltung der Unternehmung sei gewährleistet.

Auch die Vermögensrechnung, die den Gesamtwert aller Aktiven und Passiven einer Unternehmung für die jeweilige Gegenwart festzustellen habe, baut Schmidt auf den Tagesbeschaffungswerten der einzelnen Vermögensteile auf. So glaubt Schmidt seine Re-

[1]) Schmidt, a. a. O. S. 129.

produktionswertbilanz durch das Prinzip der Betriebserhaltung zu einer Bilanz ausgebaut zu haben, die Erfolgsrechnung und Vermögensrechnung gleicherweise sei.

Ehe wir uns nun der Abschreibung im Sinne der organischen Bilanz zuwenden, sei noch ein Wort über die Vermögensrechnung der Anlagewerte gesagt. Der Ausgangspunkt für die Vermögensrechnung jeglicher Anlagegegenstände ist nach Schmidt der Reproduktionswert des Bilanztages. Handle es sich um einen nicht der Abnutzung unterliegenden oder um einen völlig neuen abnutzbaren Anlageteil, so sei der volle Reproduktionswert in die Bilanz einzusetzen. Da bei dem speziellen Charakter und der technischen Bedingtheit mancher Anlagegegenstände ein Marktwert nicht zu ermitteln sei, müsse in diesen Fällen die Schätzung einspringen und einen Ersatzwert schaffen. Stehe ein der Abnutzung schon unterworfener Anlageteil in Frage, so wäre die später zu behandelnde Abschreibungsquote vom Marktwert in Abzug zu bringen.

Bei der Anwendung des Reproduktionswertprinzips ergibt sich, daß bei schwankenden Marktpreisen in jede Bilanz ein anderer Wert für denselben Anlagegegenstand eingeht, der je nach der Marktlage höher oder niedriger als der vorausgehende ist. Früher sei durch die Verwendung des starren Anschaffungspreises bei der Anlagebewertung auf diese Vermögenswertänderungen entweder gar keine Rücksicht genommen worden, oder man hätte durch besondere Reservestellung solchen Veränderungen in etwa Rechnung zu tragen versucht. Jedenfalls aber sei dies nicht als Vermögenswertmehrung oder Minderung kenntlich gemacht worden, sondern sei als Gewinn oder Verlust in Erscheinung getreten. Die organische Bilanzauffassung sei bestrebt Vermögens- und Erfolgsrechnung streng zu scheiden. Darum würden diese Änderungen des Vermögenswertes, die sich bei jeder Bilanzierung herausstellten, nicht auf Gewinn- und Verlustkonto, sondern auf einem besonderen Konto für Vermögenswertänderungen erscheinen. Die Erkenntnis, daß es hier nicht um Gewinn oder Verlust geht, sei sehr wichtig; denn würde ein solcher Wertzuwachs ausgeschüttet, so bedeute dies Verteilung des Vermögens, der Substanz, der Unternehmung. Was aber stellt dieser Posten, der in dem Konto für Vermögenswertänderungen erscheint, dar? Schmidt bezeichnet ihn als „Wertänderung am ruhenden Vermögen". Der zeitliche Reproduktionswert einer Anlage stehe im aktiven Bestandskonto: Anlagen; er habe, wenn es sich um eine Neuanschaffung handle, seinen Gegenposten unter Eigen- oder Fremdkapital unter den Passiven. Steige

das Preisniveau, so würde sich auch der aktive Bilanzposten: Anlagen erhöhen; die Differenz Wertzuwachs würde in dem Passivkonto: „Vermögenswertänderungen" in Erscheinung treten. Dieses Konto sei also als Zuschlagskonto für die Kapitalkonten aufzufassen; es passe diese dem jeweiligen Preisniveau an.

Der größte Teil der Anlagegüter unterliege im Verlauf des betrieblichen Geschehens einer gewissen Abnutzung. Diese Abnutzung müsse als Kostenwert in der Erfolgsrechnung verrechnet werden. Andrerseits diene sie — wie bereits oben bemerkt — dazu, den Vermögenswert des arbeitenden Restes in der Bilanz festzustellen. Damit sind wir bei unserem besonderen Gebiet: der Abschreibung. Schmidt sagt von ihr: „Das Problem der richtigen Bestimmung von Quantum und Wert der in einer Umsatzperiode erfolgten Abnützung, ist eines der umstrittensten der Bilanzlehre."[1])

Die Frage nach der Ursache der Abschreibung beantwortet Schmidt folgendermaßen: Die Abschreibung stelle eine Abnutzung, einen Teilverbrauch einer Gesamtnutzleistung dar. Bei materiellen Gütern würde diese Abnutzung substanzmäßig, bei immateriellen nur wertmäßig erfolgen. Allerdings würde auch im Falle der Substanzabnützung der Wert dieser Substanz Maßstab der Abschreibung, weil, so sagt Schmidt, „die Erfolgsrechnung eine Wertrechnung ist, die nur durch die Vereinheitlichung aller Erfolgsfaktoren in Werte zu einem Gesamtergebnis führen kann."[2]) „Nur die mit dem Umsatz an sich verbundene Vermögensminderung in Bezug auf Wert und Substanz" dürfe in der Erfolgsrechnung zur Verrechnung kommen. Somit kommt Schmidt zu dem Ergebnis, daß der Wertverzehr durch den Umsatzprozeß die in jedem Fall geltende Ursache der Abschreibung sei, und daß demzufolge alles das abzuschreiben sei, was im Verlauf des Umsatzprozesses aus dem Vermögen in diesen als Aufwand einginge. Diese Stellungnahme Schmidts erklärt sich aus seiner ganzen Einstellung heraus, derzuliebe er zwecks genauer Gewinnerrechnung Erfolgs- und Vermögensrechnung streng scheidet.

Als Ausgangspunkt für die Abschreibung habe der Wert des betreffenden Abnutzungsgutes zu dienen; dieser könne nur ein Beschaffungswert sein, der für den jeweiligen Zeitpunkt, an dem der abgenutzte Teil im Fertigprodukt umgesetzt würde, verschieden hoch sei. Diesen umgesetzten Teil des Gesamtwertes des Abschreibungs-

[1]) Schmidt, a. a. O. S. 160.

[2]) Schmidt, a. a. O. S. 160.

gegenstandes richtig zu verrechnen, sei das besondere Problem der Abschreibung.

Auf der Suche nach einem allgemeinen Maßstab, der die eben gestellte Forderung erfüllt, kommt Schmidt, nachdem er den quantitativen Substanzverbrauch, den qualitativen (wertmäßigen) Verbrauch und die Inanspruchnahme der Anlage durch den Umsatzprozeß als nur in bestimmten Fällen verwendbare Maßstäbe erkannt hat, zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Abnutzungsgutes. Er weist mit Recht darauf hin, daß diese wirtschaftliche Nutzungsdauer von der technischen Gebrauchsfähigkeit nur insoweit bestimmt sei, als letztere die äußerste Grenze der Nutzungsmöglichkeit umreiße. Hingegen wäre eine Abkürzung durch mannigfache wirtschaftliche Faktoren immer möglich.

Es wird von Schmidt auf die große Schwierigkeit aufmerksam gemacht, die dem Unternehmer erwachse, wenn er die wirtschaftliche Nutzungsdauer seiner Abnützungsgüter zu schätzen habe. Er sieht ein, daß eine vollkommen richtige Lösung dieser Aufgabe unmöglich sei, da fast alle die wirtschaftliche Nutzungsdauer bestimmenden Faktoren in der Zukunft lägen. Aus diesem Grunde könne auch von vornherein mit einer richtigen Verteilung des Gesamtaufwandes auf die einzelnen Perioden nicht gerechnet werden.

Schmidt schildert nun die verschiedenen Wege, die die Praxis eingeschlagen hat, um zur richtigen Abschreibung zu kommen (Abschreibungsmethoden): Gesetzliche Abschreibung, willkürliche Abschreibung, Anschaffungswertabschreibung und Buchwertabschreibung; vom Standpunkte der Theorie sei die Abschreibung vom Tageswerte zu fordern. Uns interessiert hier lediglich diese letztere.

Bei jedem Umsatz verlasse mit dem Produkt ein Partikelchen an „wirtschaftlicher Lebenskraft" der an der Herstellung beteiligten Abnutzungsgegenstände die Unternehmung. Die Abschreibung hätte diese Teilchen zu sammeln und sie mit dem richtigen Werte auf die Kostenseite der Erfolgsrechnung einzustellen. Sollte diese Rechnung ganz exakt durchgeführt werden, so müßte in den Augenblikken der einzelnen Umsätze jeweilig die Verrechnung des tatsächlich verbrauchten Anteils der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer erfolgen. Doch würde sich dies weder technisch durchführen lassen, noch stünden die Kosten dieses Verfahrens in einem angemessenen Verhältnis zum Erfolg. Darum begnüge man sich mit einer periodischen Erfassung der Abnützung auf die Art, daß die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer entweder zeitlich oder unter Berück-

sichtigung der Beanspruchung auf die einzelnen Umsatzperioden aufgeteilt würde.

Wenn angenommen ein Zehntel der wirtschaftlichen Nutzungsdauer zur Anrechnung käme, so entspräche dieses Zehntel an Wert dem zehnten Teil des Tagesbeschaffungswertes der Anlage (von einem Altmaterialwert wird hier der Einfachheit halber abgesehen). Fraglich sei nun welcher Zeitpunkt für die Fixierung des Tagesbeschaffungswertes, der ja einem ständigen Wechsel unterliege, zu wählen sei. Da nur der Zeitpunkt des Umsatzes für den Ersatz das gleiche Preisniveau garantiere und da weiter nur das gleiche Preisniveau den Ersatz eines gleichwertigen Quantums Anlage erlaube, dürfe nicht etwa der Beschaffungspreis am Ende der Periode zur Verrechnung herangezogen werden; es müsse vielmehr ein Durchschnittswert der ganzen Periode benützt werden. Wenn sich beispielsweise die Preisbewegung allmählich vollzogen hätte, so würde man so verfahren können, daß aus den zwölf Monatsdurchschnittsbeschaffungswerten ein Jahresdurchschnittswert ermittelt würde. Eventuell würde das arithmetische Mittel aus dem ersten und letzten Monatsdurchschnittswert bei einheitlicher Tendenz der Preisbewegung genügend genau sein. Die Ermittlung des durchschnittlichen Tagesbeschaffungswertes der Abnützungsmenge für eine Umsatzperiode sei aber wesentlich schwieriger, wenn ruckweise und ungleichmäßige Preisschwankungen vorlägen. Wollte man in so einem Fall erhebliche Fehler vermeiden und dem Richtigen auch nur ungefähr nahekommen, so seien die einzelnen Tendenzen bei der Errechnung des Durchschnittswertes zum Ausdruck zu bringen. Da die Zahlen für den Abschreibungsbetrag dem Ablauf eines Zeitraumes entnommen seien, müsse es sich hier — und dem werde die Tageswertabschreibung gerecht — um einen dynamischen Faktor der Rechnung handeln.

Um uns über die Abschreibung nach organischen Bilanzgrundsätzen Klarheit zu verschaffen, ist es nötig an einem ganz einfachen Beispiel die Abschreibung so durchzuführen, wie Schmidt es an einem durch Zu- und Abgang von Maschinen komplizierten Beispiel tut. Im voraus sei darauf aufmerksam gemacht, daß Schmidt, trotzdem er sagt: „wenn für die Bemessung der Abschreibung der durchschnittliche Tagesbeschaffungswert der Abrechnungsperiode zu wählen ist, so hindert das nicht, in der Bilanz den vollen Tageswert des Abschlußtages einzusetzen", in seinem Beispiel auch im Anlagekonto mit dem durchschnittlichen Reproduktionswert operiert. Wir sind daher berechtigt, es ebenso zu machen, obgleich wir die

Meinung nicht unterdrücken können, daß durch die Verwendung von Durchschnittswerten die Tageswertbilanz einen stark modifizierten Charakter bekommt.

Wir gehen von der Annahme aus, es handle sich um die Verrechnung einer Maschine, die mit 1000 Mark zu Anfang der Rechnungsperiode 1928 beschafft wurde. Auf dem Anlagekonto steht daher ein Anfangsbestand von 1000 Mark. Das Kapitalkonto ist für diese 1000 Mark erkannt. (Von dem übrigen Kapital sei der Einfachheit halber abgesehen.) Am Schluß der Rechnungsperiode 1928 ergeben sich, wenn der durchschnittliche Reproduktionswert dieser Maschine auf 2000 Mark gestiegen ist, folgende Buchungen:

Anlagenkonto

Anfangsbestand 1928	1000		
an Vermögenswertkonto	1000	per Schlußbilanz 1928	2000
Anfangsbestand 1929	2000		
an Vermögenswertkonto	1500	per Schlußbilanz 1929	3500

Vermögenswertänderungskonto

an Schlußbilanz 1928	1000	per Anlagekonto	1000
an Erneuerungskonto	150	Anfangsbestand 1929	1000
an Schlußbilanz 1929	2350	per Anlagekonto	1500

Erneuerungskonto

an Schlußbilanz 1928	200	per Verl.- u. Gewinnkto.	200
		Anfangsbestand 1929	200
		per Vermögenswertkonto	150
an Schlußbilanz 1929	700	per Verl.- u. Gewinnkto.	350

Verlust- und Gewinnkonto

an Erneuerungskonto	200		
an Erneuerungskonto	350		

Schlußbilanz am 31. 12. 1928

Anlagen	2000	Kapital	1000
		Vermögenswertänderung	1000
		Erneuerung	200

Schlußbilanz am 31. 12. 1929

Anlagen	3500	Kapital	1000
		Vermögenswertänderung	2350
		Erneuerung	700

Zur Erläuterung: Mit dem durchschnittlichen Beschaffungspreis von 2000 Mark erscheint die Maschine in der Schlußbilanz. Die Verrechnung des Wertzuwachses von 1000 Mark gegenüber dem Anfang der Periode vollzieht sich über das „Konto für Vermögenswertänderungen" (Wertberichtigungskonto) derart, daß das Anlagekonto mit 1000 Mark belastet, das Vermögenswertänderungskonto für denselben Betrag erkannt wird. Der Gedankengang Schmidts ist dabei folgender: Die Wertverschiebung der Maschine darf als Gewinn nicht verrechnet werden; denn würde dieser Gewinn ausgeschüttet, so bedeutete dies Ausschüttung von Vermögen. Daher wird diese Differenz unter dem Namen „Wertänderung am ruhenden Vermögen" auf dem zusätzlichen Kapitalkonto: „Konto für Vermögenswertänderungen" verrechnet. Diese Vermögenswertänderung wird natürlich auch in die Bilanz aufgenommen. In diesem Fall wirkt sie als ein die Kapitalziffer erhöhender Passivposten. Die Verrechnung der Abschreibung für die Rechnungsperiode 1928 — es soll sich um eine zehnjährige wirtschaftliche Nutzungsdauer handeln — auf den durchschnittlichen Reproduktionswert von 2000 Mark mit 200 Mark. Wir wählen hier die indirekte Abschreibungsmethode über ein Erneuerungskonto. Von diesem Erneuerungskonto geht der Abschreibungsbetrag als Aufwand der Rechnungsperiode an das Verlust- und Gewinnkonto und wirkt somit aktiv bei der Erfolgsrechnung mit. Andererseits stellt das Erneuerungskonto in Höhe der Wertminderung der Anlage einen Korrekturposten für den mit dem vollen Reproduktionswert erscheinenden Posten der Anlage auf die Passivseite der Bilanz. Auf diese Weise soll erreicht werden, daß lediglich die Wertminderung der Anlage in der Erfolgsrechnung wirkt, während die Vermögenswertänderung die Erfolgsrechnung nicht berührt. Interessanter wird das Beispiel, wenn wir auch die nächste Abrechnungsperiode betrachten.

Wir nehmen an, die Konten seien abgeschlossen und wieder eröffnet. Für die Rechnungsperiode 1929 betrage der durchschnittliche Wiederbeschaffungspreis 3500 Mark, also $^3/_4$ mehr als der des vergangenen Jahres.

Es ergeben sich nun analog den Buchungen für 1928 folgende Abschlußbuchungen:

Schlußbilanz an Anlagekonto	3500	Mark
Anlagekonto an Vermögenswertänderungskonto	1500	„
Kapitalkonto an Schlußbilanz	1000	„
Erneuerungskonto an Verlust- und Gewinnkonto	350	„

Der Abschreibungsbetrag für die Periode 1929 beträgt also 350 Mark, denn er berechnet sich nach dem Wiederbeschaffungspreis von 3500 Mark. Nun ist aber der Erneuerungsbetrag der vergangenen Periode den Schwankungen des Preisniveaus in dieser Periode anzupassen. Würde dies nicht geschehen, so hätte man nach Schmidts Ansicht keine Gewähr dafür, daß im Zeitpunkt des Ersatzes wirklich dasselbe Quantum an Anlagegütern beschafft werden könnte. In unserem Fall muß also, soll der Erneuerungsposten von 200 Mark dem gestiegenen Preisniveau verhältnismäßig ($1^3/_4$ mal soviel) angepaßt werden, der vorjährige Erneuerungsposten um 150 erhöht werden. Diese nachträgliche Korrektur[1]) ist nach Schmidt über das Vermögenswertänderungskonto zu verrechnen:

Buchung: Vermögenswertänderungskonto an Erneuerungskonto 150. Ob hier wirklich eine der Vermögensrechnung angehörende Verrechnung vorliegt, ist eine offene Frage. Jedenfalls wächst auf diese Weise der Korrekturposten, der dem Posten Anlagen in der Bilanz gegenübersteht, auf 700 Mark an und der Vermögenswertänderungsposten, den die Bilanz als Passivum aufnimmt, beträgt 2350 Mark.

Eine Abschreibung, die so durchgeführt wird, harmoniert nach Schmidts Ansicht durchaus mit den Bedingungen des Marktes. Denn steige in dem Markte das Preisniveau, so steige es für Gebrauchsgüter wie für Anlagegüter. Der Unternehmer hätte nun die Pflicht, durch seine Rechnung erhöhte Abschreibungsquoten aus dem Erlös abzuspalten, um jederzeit in der Lage zu sein, aus dem gehobenen Preisniveau Anlageersatz für die verbrauchten Anlageteile aufzubringen. Ebenso sei bei der Verrechnung der übrigen

[1]) Vergl. dazu Kalveram „Goldmarkbilanzierung und Kapitalumstellung als Grundlage zukünftiger Bilanzgestaltung". Kalveram verwirft das Vermögenswertänderungskonto. Seiner Meinung nach sind für die Abschreibungssummen sofort Sachwerte anzuschaffen, die sich systematisch der Geldentwertung anpassen. Dabei obliege es dem Unternehmer, diejenigen Sachwerte auszuwählen, die im Rahmen der Bedürfnisse des Betriebes „bezüglich der Preisentwicklung die größte Auftriebskraft hätten". (!)

Kostenteile zu verfahren. Nur der Teil des Erlöses, der die Wiederbeschaffungswerte der Kosten überrage, sei Gewinn. So würde im Falle der Produktionsanreicherung wie im Falle der Produktionsverarmung die betriebswirtschaftlich notwendige Abschreibung zum Reproduktionswert für die relative Werterhaltung des Betriebes im Rahmen der Gesamtwirtschaft sorgen. „Die Erkenntnis solcher Harmonie der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten und der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung ist das Wesen der organischen Auffassung der Unternehmung und der Bilanz."[1])

Mit der Abschreibung vom Tageswert vermeide man einen Fehler, der bei der Abschreibung vom Anschaffungswert wie bei der Abschreibung vom zukünftigen Wiederbeschaffungswert auftrete. In beiden Fällen würde die Abschreibung nicht den Betrag ausmachen, den der Gegenwartswert der Anlagenutzung verlange. Würde aber der Unternehmer höhere Abschreibungen einrechnen, als in diesem Zeitpunkt Kosten tatsächlich entstünden, so würde er „auf den Felsen des Marktpreises stoßen". Bei der Abschreibung vom Reproduktionswert würde gerade soviel abgeschrieben als dem Preisniveau entspreche. Allerdings ergebe die Summe der Abschreibungen weder den ursprünglichen Anschaffungswert, noch den zukünftigen Neuanschaffungswert, trotzdem aber sei die relative Werterhaltung in der Wirtschaft gesichert: denn die Abschreibungen seien in dem Organismus der Unternehmung fest eingebaut und würden sich dauernd der Lage der Gesamtwirtschaft anpassen.

Versuchen wir nun zu der von Schmidt vertretenen Art der Verrechnung der Kosten für Abnützungsgüter (Abschreibung) Stellung zu nehmen. Zunächst bemühen wir uns im System Schmidts die Tageswertabschreibung auf ihre Stichhaltigkeit hin zu untersuchen. Schmidt verlangt von der richtigen Abschreibung: „sie muß den Reproduktionswert der Abnutzung darstellen, will der Betrieb in der nächsten Periode nicht schlechter oder besser dastehen als vorher."[2]) Erfüllt die Tageswertabschreibung wirklich diese Forderung?

Von der problematischen Schätzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer sei hier Abstand genommen; diese Unsicherheit haftet jeder Abschreibung an. Wir nehmen also an, die wirtschaftliche Nutzungsdauer wäre richtig geschätzt.

---

[1]) Schmidt, a. a. O. S. 178.

[2]) Schmidt, a. a. O. S. 177.

Obgleich Schmidt bei seiner Abschreibung die früheren Abschreibungsbeträge immer wieder dem Preisniveau anpaßt, ergibt die Summe, der auf dem Erneuerungskonto stehenden Beträge, doch nicht den Tagesbeschaffungswert des Zeitpunktes der Neuanschaffung!

Außerdem glaubt Schmidt seine Abschreibung auf den Tageswert abgestellt zu haben: in Wirklichkeit rechnet er aber mit einem Jahresdurchschnittswert.

Wir sind hier auf den Einwand gefaßt, daß Schmidt ja nur die relative Substanzerhaltung fordert. Damit ist es nun eine eigene Sache. Diese Anpassung an die Gesamtwirtschaft liest sich zwar ganz schön, aber wenn man näher zusieht, beginnen Zweifel aufzusteigen. Schmidt spricht nämlich, wenn es sich um die Veränderung eines Preises handelt, von einer Schwankung des Preisniveaus. Davon, daß manche Preise in die Höhe gehen und dafür andere sinken, ohne daß das Preisniveau als solches berührt wird, hat Schmidt anscheinend nie etwas gehört. Bei ihm macht immer die ganze Wirtschaft die Bewegung jeder Einzelschwankung mit, d. h. die Wirtschaft verändert sich immer proportional. Dies ist zwar in manchen Fällen möglich, aber durchaus nicht nötig.

Dazu ist Schmidts Beweisführung für seine These denkbar unglücklich. Er sagt nämlich: „Zwar mag man einwenden, daß diese Wertentwicklung nicht bei allen Anlagen parallel zu verlaufen brauche, aber das würde doch nur heißen, daß es von der Einsicht des Unternehmers abhängt, solche Werte zu erwerben, die wertbeständig sind, d. h. mindestens in normalem Umfange die Preissteigerung mitmachen. Die bisher sehr kümmerlich verwirklichte Unternehmerfunktion, nach Wertbeständigkeit des Vermögens zu streben, kann erst durch klare organische Bilanzauffassung voll entwickelt werden.“[1]) Hier liegt ein glatter Zirkelschluß vor.

Die Tatsache der proportionalen Verschiebung in der Wirtschaft paßt aber für Schmidts Lehre recht gut, ja wir möchten behaupten, ohne diese Proportionalität wäre sie hinfällig. Derselbe Gedanke scheint Nicklisch zu bewegen, wenn er, gelegentlich einer Buchbesprechung, Schmidts Ansicht durch folgenden Vergleich zu veranschaulichen sucht: „Man darf sagen, daß er (Schmidt) statt der Erdteile, deren fester Zusammenhang seine Theorie stört, Schiffe haben will, die schwimmen können; schwimmen können im Meer

[1]) Schmidt a. a. O. S. 182.

der Werte mit seinen oft recht heftigen Wellenbewegungen; Schiffe, die auch in einer bestimmten Richtung schwimmen können. Und als Urteil darf dies vorweggenommen werden: wenn Erdteile keine Schiffe im Ozean sind und Unternehmungen keine Größen, die im Markt schwimmen, ist die Schmidtsche Theorie falsch, obwohl sie sich des Wortes „organisch" bedient."[1])

Es sind also Zweifel wohl berechtigt, wenn Schmidt behauptet, durch die Verrechnung zum Wiederbeschaffungspreis am Umsatztag im Falle der Abschreibung die Substanzerhaltung des Anlagevermögens im Rahmen der allgemeinen volkswirtschaftlichen Produktionsverschiebungen durchgeführt zu haben.

Schmidt operiert, wie wir gesehen haben, bei der Abschreibung mit einem Maschinenkonto, einem Erneuerungskonto und einem Konto Wertänderungen am ruhenden Vermögen. Was will er mit dieser Komplizierung erreichen? Einerseits glaubt er durch Unterscheidung von Erneuerungsbetrag und Wertänderungsbetrag am ruhenden Vermögen eine Trennung von Erfolgs- und Vermögensrechnung durchzuführen, andrerseits soll ihm die Größe: Wertänderung am ruhenden Vermögen Gelegenheit geben, die Abschreibung beliebig hoch zu gestalten.

Betrachten wir diesen fremd anmutenden Posten: „Wertänderung am ruhenden Vermögen" etwas genauer! In der Bilanz wirkt dieser Posten vermehrend oder vermindernd auf den Posten: Eigenkapital. Bei näherem Zusehen erscheint er als der jeweilige Unterschied zwischen Anschaffungswert und Tagesbeschaffungswert, ausgedrückt in nominalen Geldeinheiten. Denkt man geldrechnerisch, so muß man sagen: dieser Posten stellt Gewinn oder Verlust dar. Diese Betrachtungsweise dürfen wir hier jedoch nicht anwenden, da wir als Prämisse gesetzt haben, in Schmidts Gedankengängen zu bleiben. Für Schmidts Rechnung gibt es eigentlich keine feste Kapitalgröße; jedenfalls hat die Größe des Kapitals als solche für seine Rechnung keinen Belang. Nun soll aber aus rechtlichen oder sonstigen Gründen die Kapitalziffer in der Bilanz doch in der Höhe des nominellen Eigenkapitals erscheinen. Der Posten „Wertänderung am ruhenden Vermögen" bietet in Ergänzung dazu die Möglichkeit, Änderungen des Kapitals, die durch Preisänderungen verursacht worden sind, aufzufangen und zur Darstellung zu bringen. Aus diesem Grund können wir den in Frage stehenden Posten als elastischen Kapitalposten ansprechen.

[1]) „Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis", 14. Jahrg. 1921/22.

Übersetzen wir dies in die Sprache der Geldrechner, so gibt sich dieser mysteriöse Posten als „Reserve" zu erkennen. Auch die Reserve bildet einen elastischen Rechnungsposten, der dem Eigenkapital gewissermaßen vorgeschaltet ist. Im Grunde genommen ist also dieser Posten auch in Schmidts Rechnung „Gewinn", wenn er auch nicht als solcher bezeichnet wird. Ist es nicht merkwürdig, daß alles, was über den Anschaffungspreis hinaus abgeschrieben wird, auch in Schmidts Rechnung als versteckter Gewinn irgendwie zum Vorschein kommt? Das sollte eigentlich nicht wundernehmen, denn Schmidt, obwohl ein abgesagter Feind der nominellen Geldrechnung, bedient sich doch des ganzen Systems der Geldrechnung und ihrer Einheit. Die Logik, die diesem System zugrunde liegt — Rieger hat zu wiederholten Malen darauf hingewiesen — sorgt dafür, daß nicht mehr abgeschrieben werden kann, als was aufgewendet wurde; schreibt man trotzdem über den Anschaffungswert ab, so tritt dieses Mehr unbarmherzig als Gewinn in Erscheinung. Es ist nichts natürlicher, als daß sich die Formen, die auf die Geldrechnung zugeschnitten sind, sperren, wenn man sie mit anderem Inhalt zu füllen versucht.

Wie steht es nun mit diesem Inhalt? Die Rechnung Schmidts ist eine Güterrechnung.

Don Quichotes Windmühlenkampf gleicht es, wenn Schmidt sagt: „Die Reproduktionswertbilanz oder Tageswertbilanz geht von der Grundanschauung aus, daß das Vermögen eines Volkes und einer Unternehmung nicht in erster Linie in Geld, sondern in Gütern besteht. Sie versucht deshalb auch die Schäden zu vermeiden, die für die Wirtschaftsrechnung aus der Annahme, alles Vermögen sei Geld, entstehen." [1]) Wenn Schmidt gegen diese Annahme Sturm laufen will, dann kann er seine Lanze ruhig bei Fuß nehmen. Wir möchten den Bilanztheoretiker kennen, der von einer solch unsinnigen Annahme ausgeht. Daß das Vermögen einer Unternehmung aus Gütern und aus Geld besteht, hat unseres Erachtens noch niemand bestritten und wird auch niemand bestreiten. Was behauptet und zwar mit Recht behauptet wird, was aber Schmidt jedenfalls falsch verstanden hat, ist dies: Zum Zwecke der Verechnung müssen alle in einer Unternehmung vorhandenen Güter in Geld ausgedrückt werden.

Aber das sieht Schmidt nicht und das genügt ihm auch nicht, will er doch die „Betriebserhaltung in ihrem realen Zustande"

[1]) Schmidt, a. a. O. S. 70.

garantiert wissen. Die Gütermenge also ist die feste Größe, an der er seine Rechnung orientiert.

Um die Gütermengen rechnungsmäßig zu erfassen, wäre eine gütermäßige Maßeinheit notwendig, mit der alle Güter, materielle und immaterielle gemessen werden könnten. Das ist das Problem, das alle Güterrechner (Schmidt, Geldmacher und Kalveram) gleicherweise betrifft. Würde es ihnen gelingen, eine solche Gütermengeneinheit zu finden, so hätte ihre Rechnung eine Einheit, die ihr adäquat wäre, dann wäre eine Einheitsrechnung gegeben und es könnte über die Brauchbarkeit dieser Rechnung diskutiert werden; denn sie würde eine selbständige neuartige Rechnung darstellen. Leider ist diese Vorbedingung weder für Schmidt noch für einen anderen der Güterrechner gegeben. Alle wollen die Gütermengen durch die Wertziffern der Preise erfassen.

Durch diese Art der Verwendung der Geldeinheiten in der Güterrechnung kommen die Güterrechner in das Dilemma: Geldsphäre und Gütersphäre. Solange sie sich in der Gütersphäre bewegen, gelten für ihre Rechnung die gleichen Grundsätze; sowie sie aber in die Geldsphäre kommen, sind sie gezwungen, mit einem Mal mit anderen — unzulänglichen, weil inadäquaten — Mitteln zu arbeiten. In der Gütersphäre versuchen sie durch die Verrechnung mit dem Tagespreis die Schwankungen des Geldwertes zu eliminieren; handelt es sich um Geldmengen, etwa Forderungen, Schulden, Kassenbestände usw., so stehen sie vor der Aufgabe, auch hier den Schwankungen des Geldwertes Rechnung zu tragen. Sie sind gezwungen zum Generalindex, dessen Errechnung Schmidt für „eine sehr unsichere Sache" hält, zu greifen und eine Methode anzuwenden, die Schmidt Schmalenbach gegenüber kritisiert. Damit ist gezeigt, daß die Lehre der Güterrechner nicht einheitlich ist.

Aus diesem Grunde hat auch der Spekulationsgewinn in ihrem System keinen Raum.

Aber nicht nur das Geld an sich, auch die immateriellen Güter lassen sich nicht in der Tageswertverrechnung unterbringen. Welcher Wert soll z. B. der Abschreibung eines Patentes zugrunde gelegt werden? Gibt es bei einem Patent einen Tagesbeschaffungswert? Kann hier noch von Substanzerhaltung die Rede sein? Hier müßte also die Ebene wieder gewechselt und vom Anschaffungspreis abgeschrieben werden. Somit wäre das Rechnungsgebiet dieser Schule auf die materiellen Güter eingekreist.

Aber selbst hier ist die Geltung der Güterrechnung fraglich. In jeder Wirtschaft wechseln die Güter; eines verschwindet vom

Markte, ein anderes taucht neu auf, je nach der Mode, dem Geschmack der Konsumenten, je nach den Fortschritten der Technik und dem Wachsen des Erfindergeistes. Eine Wirtschaft stellt eben nicht einen Status dar, in dem das Vorhandene erhalten wird, eine Wirtschaft ist vielmehr eine von ständigen Mutationen begleitete Emanation der menschlichen Gesellschaft. Es ist nun sehr die Frage, ob eine Rechnung, die auf Gutserhaltung basiert, in unsere Wirtschaft paßt, ob es überhaupt möglich ist, eine laufende Rechnung auf Gütermengen abzustellen. Würde einer solchen Rechnung nicht durch Güterveränderungen innerhalb der Wirtschaft das sichere Fundament entzogen, würde die Rechnung nicht in lauter kleine Rechnungsstücke ohne rekurrenten Anschluß nach vor- und rückwärts zerlegt, hätte eine solche Sammlung von Rechnungen überhaupt noch einen Sinn, wäre ihre Bedeutung nicht lediglich auf den Augenblick beschränkt?

Darin liegt der große Irrtum der Schmidt'schen Lehre, daß alles auf die Substanz und damit auf die Menge abgestellt wird. Welche Wirtschaft aber kümmert sich in der heutigen Zeit um die Menge? Der Wert, hervorgegangen aus der Wertschätzung der Wirtschaftssubjekte, ausgedrückt in Geldeinheiten ist das allein Maßgebliche in der Wirtschaft. Die Menge als solche ist irrelevant. Ja, wenn die Wertschätzung der Menschen parallel mit der Menge gehen würde, dann könnte eine Mengenrechnung im Sinne der Güterrechner auch eine Wertrechnung sein. Dem ist aber nicht so.

Es scheint unberechtigt zu sein, wenn wir hier von der Güterrechnung als „Mengenrechnung" sprechen und sie der Geldrechnung als der „Wertrechnung" gegenüberstellen; dies scheint unberechtigt zu sein, angesichts der zweifellos richtigen Tatsache, daß auch die Geldrechnung in gewissem Sinn eine Mengenrechnung ist und zum andern deswegen, weil wir weiter oben Wert und Rechnung in Gegensatz gestellt haben.

Um hier Klarheit zu schaffen, ist es nötig, das Problem „Wert und Menge" nochmals grundsätzlich aufzurollen. Wir sind zwar schon bei verschiedenen Autoren auf diese heikle Frage gestoßen, haben auch schon von mehreren Seiten heranzukommen versucht, doch ist es bis jetzt nicht gelungen, eine befriedigende Antwort zu finden.

Weder Wert noch Menge gehören der Erscheinungswelt, der Empirie an. Menge ist reine Quantität, d. h. qualitätslose Quantität, die eigentlich nur in der menschlichen Vorstellung existiert,

die aber eine Abstraktion unserer Vernunft aus der Empirie darstellen mag. Wert hingegen ist etwas, was nur im Menschen besteht, ja vielleicht nur im Menschen bestehend angenommen wird um sein Verhalten den Dingen der Außenwelt gegenüber zu verstehen. Jedenfalls ist Wert rational nicht erfaßbar; Wert liegt, weil mit der Persönlichkeit des einzelnen Menschen untrennbar verbunden, auf emotionalem oder irrationalem Gebiet. Es sei uns erlaubt, Wert als „Qualifikation" zu bezeichnen, um zum Ausdruck zu bringen, daß Wert nicht an und für sich ist, daß er nur in Beziehung zum Menschen besteht. Somit sind also Menge und Wert, auf verschiedenen Ebenen liegend, nicht miteinander zu vergleichen.

Alles was in Wirklichkeit, alles was in Zeit und Raum besteht, wollen wir als quantitative Qualität bezeichnen. (Ebenso könnten wir von qualitativen Quantitäten sprechen.) Dabei verstehen wir unter quantitativ, mengenhaft der Menge nach vorhanden; unter Qualität nicht etwa Wert — denn dieser liegt ja wie wir gesehen haben auf anderer Ebene —, sondern Eigenschaft (etwa Gestalt, Aggregatzustand, Ausdehnung u. ä.). Jede dieser Eigenschaften, Qualitäten oder Dimensionen, wie man sie auch nennen könnte, ist meßbar, ist mengenmäßig erfaßbar; denn jede dieser Qualitäten ist in bestimmter Menge vorhanden, sodaß sich diese Menge mit dem geeigneten Maß auch feststellen lassen muß.

Wie muß nun ein solches Maß beschaffen sein, um ein *geeignetes* Maß sein zu können? Es muß, darüber wird kaum ein Zweifel bestehen, der betreffenden Qualität adäquat sein und muß zugleich eine bestimmte, fest umrissene Quantität darstellen. Diese fest umrissenen Teile der betreffenden Qualitäten hat man mit dem treffenden Ausdruck Maß-„Einheiten" belegt. So wird eine genau festgesetzte Quantität Gewicht (kg) zur Gewichtsmessung, ein ganz bestimmter Teil der Längenausdehnung (m) zum Messen in der Längendimension verwendet werden. Daß diese Maßeinheiten ein für allemal festgesetzt sein müssen, wenn sie wirklich zum Messen dienen sollen, wenn mit ihnen gerechnet werden soll, bedarf eigentlich keiner Erwähnung. Es gehört zum a priori einer Rechnung mit Einheiten, einer Einheitsrechnung, daß absolute Konstanz der betreffenden Maßeinheit gegeben ist. Dies liegt ja schon im Wort „Einheit"; also: m · m; kg kg.

Sind diese Maßeinheiten, welcher Qualität sie auch immer angehören mögen, einmal als solche stipuliert, so stellen sie absolute Fungibilitäten dar; man rechnet mit ihnen wie mit reinen Zahlen, d. h. ihre Qualität versinkt innerhalb der Rechnung ins Wesenlose.

Es wird niemand einfallen, nach dem Gewicht eines Kilogramms oder nach der Länge eines Meters zu fragen. Darin liegt gerade die große Erleichterung, welche diese Einheiten schaffen: daß sie eben „Einheiten" sind, Einheiten und sonst nichts.

Da nun, wie wir oben gesehen haben, alle Dinge und Erscheinungen der Wirklichkeit quantitative Qualitäten darstellen, so können sie innerhalb ihrer Qualität gemessen, zahlenmäßig erfaßt werden (denn messen heißt: der Quantität nach erfassen). Dabei zeigt es sich, daß viele Dinge unserer Umwelt die Qualität der Länge, andere die Qualität des Gewichtes, wieder andere beide Qualitäten haben. Es wird nicht bestritten werden, daß die Qualitäten in buntem Gemisch bei den Dingen der Erscheinungswelt vorkommen.

Der „reinen" Menge nach wären alle Dinge zugleich erfaßbar (weil irgendwie meßbar, weil quantitativ); nur vereinigt eine solche Menge die verschiedensten Qualitäten. Es ließe sich für den Inhalt einer solchen Menge kein Ausdruck finden, weil es eben nur reine Menge ist, weil man vom Inhalt hier vollständig abstrahiert.

Unter einer qualitativen Menge, d. h. einer benannten, mit Inhalt gefüllten Menge können immer nur die Dinge zusammengefaßt werden, die gleicher Qualität sind, die die betreffende Dimension gemeinsam haben.

Nun zur Wirtschaft! Nicht alle Dinge der Umwelt spielen in der Wirtschaft eine Rolle. Die Wirtschaft befaßt sich nur mit den sog. wirtschaftlichen Gütern. Wirtschaftliche Güter aber sind, wie die Definition lautet, Dinge, die Wert haben, m. a. W. Dinge, die von den Menschen eine gewisse Hochschätzung erfahren. Sehen wir aber vorläufig noch von dieser Qualifikation ab, die den Gütern von den Menschen zuteil wird, betrachten wir sie vorerst nur als Dinge. Für sie gilt, was wir oben von allen Dingen gefunden haben, nämlich, daß sie nicht alle zugleich mit *einem* Maß gemessen werden können, da sie die verschiedensten Qualitäten aufweisen. Mit *einem* Maß läßt sich immer nur der Teil der Güter erfassen, dem ein und dieselbe Qualität wesenseigen ist; jedes Maß ist immer nur für *eine* Qualität zuständig.

Daß eine Erfassung der wirtschaftlichen Güter der „reinen" Menge nach sinnlos ist, wird leicht eingesehen werden. Die Zusammenfassung von *einem* Block Roheisen, *drei* Fässern Wein, *zwanzig* Nähmaschinen und *einem* Patent unter der Zahl 25, wird kaum den Anspruch auf eine Messung machen können, die

für die Wirtschaft Bedeutung hat. Bei so heterogenen Dingen hört jede gemeinsame Erfaßbarkeit auf.

Und doch haben alle wirtschaftlichen Güter (ex definitione) eines miteinander gemein; alle erfahren sie von den Menschen eine gewisse Einschätzung, alle sind sie irgendwie qualifiziert, alle haben sie Wert. Dieser Wert ist den Gütern allerdings nicht quantitativ eigen, sie besitzen nicht eine bestimmte Menge davon; er gehört ihnen auch nicht so an, wie eine bestimmte Eigenschaft, wie eine ihrer Qualitäten. Der Wert stellt eben nur, wie wir es schon oben ausgedrückt haben, eine Beziehung dar, in welche sich der Mensch zu den Gütern setzt und in welche der Mensch die Güter untereinander stellt. Der Wert bedeutet nur eine Qualifikation von seiten der Menschen. Damit, daß der Wert weder Qualität noch Quantität besitzt, ist zugleich gesagt, daß der Wert nichts Bestimmtes darstellt. Der Wert wird bei den Menschen, je nach der Individualität des einzelnen, verschieden sein, er wird weiter in der Zeit beim gleichen Individuum Schwankungen unterworfen sein. Dabei werden für diese Veränderungen wieder nicht nur die wertenden Menschen selbst, auch nicht nur deren Mitmenschen, sondern zuweilen auch Einwirkungen von seiten anderer Güter, neu auftauchender oder untergehender, verantwortlich gemacht werden können. Mit einem Wort: jede irgendwie geartete Veränderung in der Wirtschaft und damit im menschlichen Leben muß notwendig den Wert beeinflussen.

Trotz seiner Labilität bietet der Wert doch, wenn überhaupt alle die verschiedenen Güter unter einer gemeinsamen Idee zusammengefaßt werden sollen, die einzige Möglichkeit dazu.

Es wird sich nun darum handeln, ein geeignetes Maß für den Wert zu finden, ein Maß, mit dem die Werte der so mannigfachen Güter gemessen werden können. Über der Lösung dieser Aufgabe sind Jahrhunderte vergangen; auch heute wird man nicht behaupten wollen, daß sie vollkommen gelöst wäre. Warum wohl?

Wenn wir uns vor Augen halten, was wir vom Wert erkannt haben, wenn wir uns weiter daran erinnern, in welchem Verhältnis der Maßstab, oder besser die Maßeinheit zu der zu messenden Dimension eines Gutes stehen muß, sind wir versucht zu sagen: es ist eine Unmöglichkeit den Wert eines Gutes exakt zu messen. Soviel wird unbestritten bleiben: ein dem Wert adäquates Maß kann nicht gefunden werden. Denn Maß bedarf der Maßeinheit und Maßeinheit inhäriert Quantität und Qualität. Wert aber besitzt weder das eine noch das andere.

Es wird also, soll der Wert dennoch meßbar gemacht werden, eine fiktive Quantifizierung und eine fiktive Qualifizierung des Wertes vorzunehmen sein. M. a. W.: man tut so, „als ob" eine bestimmte Menge einer bestimmten Qualität immer die gleiche Wertschätzung von seiten der Menschen auslöst.

Praktisch wird man, wenn es sich um die Festlegung der Wertmaßeinheit handelt, noch weiter gehen und sagen: eine bestimmte Menge eines bestimmten Gutes involviert immer den gleichen Wert. Bei der Auswahl des Gutes wird man darauf bedacht sein ein Gut zu finden, das sich durch Unveränderlichkeit seiner Qualitäten in Raum und Zeit auszeichnet, sodaß es mit Hilfe der Maßeinheit einer Qualität eindeutig bestimmt ist (z. B. das Gold durch die Dimension des Gewichts). Das betreffende Gut tritt dadurch in ein besonderes Verhältnis zu den übrigen Gütern; es wird Maßgut. Die Maßeinheit, quantitativ und qualitativ erschöpfend definiert, erhält einen Namen und wird als Wertmaßeinheit (= Geldeinheit) proklamiert (z. B. $^1/_{2790}$ kg Gold 1 Mark).

Während der Wert an und für sich nicht meßbar ist, durch das Geld ist er meßbar geworden. Die Geldrechnung ist sozusagen stellvertretende, wir können auch sagen, fiktive Wertrechnung. Im Geld werden die Wertschätzungen der heterogensten Güter auf ein Gut, das Maßgut, zurückgeführt und zwar dadurch, daß jede Wertschätzung in Geldeinheiten (im Preis) ausgedrückt wird. Es gibt keine andere Möglichkeit Wert zum Ausdruck zu bringen. Dadurch ist die Geldeinheit zur unbedingten Fungibilität geworden.

Innerhalb der Geldrechnung sind die Geldeinheiten, genau wie die Maßeinheiten der übrigen Einheitsrechnungen, zu qualitätslosen Größen geworden; d. h. der Inhalt der Rechnungseinheit der Geldrechnung ist untergegangen in der Quantität. Niemand kümmert sich — wohlgemerkt innerhalb der Rechnung — um den Inhalt irgendwelcher Einheit. Es wäre auch, da doch die Einheit eindeutig festgelegt ist, ebenso sinnlos nach dem Gewicht des Kilos und der Dauer der Sekunde zu fragen, wie es sinnlos ist, vom Wert der Mark zu sprechen. Jede Rechnung ist nun einmal Ordnung von Mengen, gleichgültig ob die Rechnung mit unbenannten Zahlen, mit reinen Mengen, oder mit benannten Zahlen, mit qualitativen Mengen, umgeht.

Daß außerhalb der Rechnung der qualitative Inhalt der Rechnungseinheit von Belang sein kann, ist nicht zu leugnen. Man wird mit demselben Interesse aufnehmen, daß 1 Mark = $^1/_{2790}$ kg

Gold ist, wie man aufnimmt, daß 1 m $\frac{1}{10}$ der zehnmillionte Teil des Erdmeridianquadranten ist.

Die Frage der Kaufkraft der Geldeinheit und ihre Stellung zur Geldrechnung glauben wir in früheren Abschnitten (siehe Walb) genügend geklärt zu haben. In diesem Zusammenhang sei nur wiederholt, daß die Kaufkraft der Geldeinheit als Zahlungsmittel mit der Geldeinheit als Rechnungseinheit gar nichts zu tun hat, daß also diese Frage für die Geldrechnung ganz belanglos ist. Die Kaufkraft der Zahlungsmitteleinheit ist immer eine historische Größe, die für den Augenblick ihrer Feststellung Aufschluß über das Wertverhältnis gibt, in dem die Güter zueinander stehen, die aber niemals als normgebend für andere Zeiten betrachtet werden kann (vergl. die Inderrechner, die ein bestimmtes Preisverhältnis als das normale bezeichnen und die dieses Preisverhältnis aufrecht erhalten möchten).

Nach dieser Auseinandersetzung dürfen wir annehmen, daß die oben geäußerten Zweifel behoben werden können. Wohl ist jede Rechnung in gewissem Sinn Mengenrechnung; insofern nämlich als nur die Menge rechnungsmäßig erfaßt werden kann. Es fragt sich aber, mit welchen Mengen gerechnet wird, ob mit reinen Mengen oder mit benannten Mengen. Ebenso wie man von Rechnungen in Kilogramm, Sekunden und Metern als von Gewichts-, Zeit- und Längenrechnung spricht, ebenso kann man von der Rechnung in Mark als von „Wertrechnung" sprechen. Allerdings muß man sich darüber klar sein, daß die Geldrechnung nur für eine Wertrechnung steht, daß sie nur fiktive Wertrechnung ist, da Wert an und für sich nicht rechnungsfähig ist. Diese Tatsache vor Augen, haben wir weiter oben Wert und Rechnung bewußt in Gegensatz zu einander gestellt.

Wir haben gelegentlich der Kritik der Güterrechner deren Rechnung als Mengenrechnung bezeichnet und sie der Geldrechnung als Wertrechnung gegenübergestellt. Wir haben dies getan, trotzdem Schmidt seine Rechnung mit dem Wiederbeschaffungspreis des Umsatztages ausdrücklich als Wertrechnung anspricht. Es fragt sich nun: ist es berechtigt die Rechnung der Güterrechner (Schmidt, Geldmacher, Kalveram) eine „Mengenrechnung" zu nennen?

Wir haben nachgewiesen, daß die Anhänger der Schule Schmidt die Erhaltung der Substanz zum Ziel ihrer Rechnung machen. Sie sind davon überzeugt, daß die Geldrechnung diese Forderung nicht erfüllen kann. Daher bedienen sie sich einer Rechnung, die zwar mit Geldeinheiten umgeht, die diese Geldeinheiten aber nicht

mehr als Einheiten, sondern als variable Größen sieht. Die Gleichung: Mark = Mark gilt für sie nicht. Damit ist natürlich der Einheitscharakter ihrer Rechnung gestört. Wozu wird aber von den Güterrechnern die Mark trotz ihrer Entthronung als Rechnungseinheit doch noch in der Rechnung geführt? Sie soll, wie wir bereits an anderem Ort nachgewiesen haben, dazu dienen die mannigfaltigen Güter mengenmäßig irgendwie erfaßbar zu machen. Nun besteht aber die Möglichkeit der mengenmäßigen Erfassung auf dem Umweg über die Geldausdrücke, die Preise, nur für die Zeit der Stagnation sämtlicher Preise. Mit der geringsten Preisänderung irgend eines Gutes ist die Mengenerfaßbarkeit vernichtet. Dies wissend, stellen die Anhänger der Güterrechnung ihre ganze Rechnung auf den jeweiligen Tagespreis ein und glauben damit die Mengenerhaltung der Güter rechnungsmäßig gelöst zu haben. Wenn wirklich die Preise aller Güter sich immer proportional verändern würden, also eine Verschiebung des Preisniveaus gleichmäßig alle Einzelpreise berühren würde, dann hätten die Güterrechner mit ihrer Annahme recht. Aber wer wollte das in unserer Wirtschaft behaupten? Mit dem Augenblick, wo selbständige Bewegung der Preise der Einzelgüter auftritt, ist die These der Güterrechner zu Fall gebracht. Damit spaltet sich die Güterrechnung in lauter Gutsrechnungen, d. h. in selbständige Rechnungen für die Einzelgüter. Diese Einzelgutsrechnungen laufen ohne innere Verbundenheit nebeneinander her; jede rechnet in Mengen eines bestimmten Gutes, jede fängt mit dem Erscheinen dieses Gutes an und endigt mit dem Verschwinden dieses Gutes vom Markt. Im günstigsten Fall können gleichartige Güter, von denen anzunehmen ist, daß sich ihre Preise parallel verschieben, zu einer Gruppe (Branche) zusammengefaßt werden, über die dann eine Rechnung geführt wird. Diese Möglichkeit liegt jedoch bereits auf praktischem Gebiet; theoretisch kann sie jedenfalls nicht vertreten werden. —

Im Sinn dieser Ausführungen möchten wir — und damit geben wir Antwort auf die eingangs gestellte Frage — die Rechnung der Schule Schmidt als „Mengenrechnung“ bezeichnen. Die Rechnung der Güterrechner ist also nicht „reine“ Mengenrechnung, sie ist aber auch nicht Rechnung mit benannten Mengen — denn diese setzt „Einheiten“ voraus — sie ist vielmehr eine „Mengenrechnung sui generis“.

Als Nebenprodukt mögen diese Ausführungen die Erkenntnis gebracht haben, daß es durchaus denkbar ist, daß eines Tages eine bessere Grundlage für das Geld gefunden wird, die irgendwelchen

Anforderungen mehr gerecht wird als die bisherige Basis: das Gold. Würde dieser Fall eintreten und hätte die Wirtschaftsgemeinschaft das neue Geld akzeptiert, so müßte die laufende Rechnung abgeschlossen und eine neue begonnen werden. Aber für diese neue Rechnung wäre die absolute Konstanz der Rechnungseinheit ebenso selbstverständlich wie für die alte.

Wir haben in den bisherigen, vorwiegend kritischen Ausführungen die Abschreibung von verschiedenen Seiten beleuchtet gesehen. Überblicken wir rückschauend die Fülle der Ansichten über die Abschreibung, so treten zwei Gruppen von Meinungen vor unser Auge. Die Grenze zwischen beiden ist begreiflicherweise nicht scharf zu ziehen.

Die erste Gruppe — wir haben sie in unserer Gliederung unter dem Gesichtspunkt: „Fragestellung der Vorkriegszeit" zusammengefaßt — steht auf dem Boden der geltenden Wirtschaftsrechnung, der Geldrechnung. Die Abschreibung bildet in dieser Rechnung ein selbständiges Gebiet, das auf der allgemeinen Wertlehre aufbaut. Die Wertminderung des Abschreibungsobjektes wird für jede Rechnungsperiode neu ermittelt und vom ursprünglichen Wert in Abzug gebracht. Der jeweilige Zustand des Anlagegegenstandes ist somit maßgebend für die Höhe der Abschreibung. Nun haben wir schon in unseren einführenden Darlegungen gezeigt, daß es in der Natur der dauerhaften Güter liegt, daß deren mehr oder minder große Abnutzung nicht in direktem Zusammenhang mit den abgegebenen Nutzungen steht. Wenn man also in dem jeweiligen Zustand des dauerhaften Gutes ein Kriterium für die Aufwandsverrechnung dieses Gutes zu sehen glaubt, so bemüht man sich an irrelevanter Stelle. Außerdem widerspricht diese Ansicht über Abschreibung dem Sinn der Geldrechnung insofern, als ein fremdes Element hineingetragen wird. Man löst sich aus der Sphäre des Rechenhaften und operiert mit Wertgrößen, denen jede Erfaßbarkeit mangelt. Im Rahmen der Geldrechnung aber können nur wirtschaftliche Werte in Betracht kommen, die ihren Ausdruck in den Preisen finden; nur mit Geldausdrücken kann die Rechnung umgehen. Der Begriffsinhalt der Abschreibung ist für diese Gruppe

charakterisiert durch: Verrechnung des Aufwandes nach Maßgabe der jeweiligen Wertminderung des Abschreibungsgegenstandes auf die Gebrauchsdauer.

Die zweite Gruppe von Abschreibungsschriftstellern verlegt den Schwerpunkt der Abschreibung in die Unternehmungsrechnung selbst. Die Abschreibung wird als Rechnungsproblem behandelt, so zwar, daß die Abschreibung die rechnungsmäßige Verteilung des einmalig für das dauerhafte Gut gemachten Aufwandes in der Zeit darstellt. Allerdings konnte man sich bei der Art der Verteilung nicht vollständig von der „wertmäßigen" Einstellung lösen, indem man nämlich einen Verteilungsschlüssel zu finden suchte, der gewissermaßen die Resultante aller Verteilungsarten bildet, die den verschiedenen einzelnen Entwertungsursachen entsprechen. Immerhin stellt diese Behandlung des Abschreibungsproblems gegenüber der ersten Gruppe einen Fortschritt dar. — Nun ist man aber vielfach in der Sorge um die richtige Abschreibung in einen anderen Fehler verfallen. Man zweifelte an der Möglichkeit, mit Hilfe der geltenden Rechnung die Abschreibung richtig verrechnen zu können. So wurden die verschiedensten Versuche gemacht, die Geldrechnung als solche zu verfeinern: teils suchte man die Geldeinheit zu korrigieren, teils glaubte man neben der Geldrechnung eine Korrektivrechnung führen zu müssen, teils verschob man die Grundlage der Rechnung, indem man von der wertmäßigen zur gütermäßigen Verrechnung überging. Dadurch wurde die Frage: was ist als zu verteilender Aufwand anzusehen, in den Mittelpunkt des Interesses gerückt. Die materielle Bedeutung des Begriffes Abschreibung läßt sich somit für diese Gruppe etwa folgendermaßen umschreiben: Verteilung des Aufwandes für Anlagegüter — für den aber nicht die ursprünglich ausgegebene Geldsumme maßgebend zu sein braucht — auf die Gebrauchsdauer nach einem Verteilungsschlüssel, der womöglich alle Entwertungsursachen berücksichtigt.

Bei keinem der Autoren finden wir eine einheitliche, theoretische Erklärung der Abschreibung. Überall zeigt sich mehr oder weniger das Streben, der Praxis zu zeigen, wie richtig abzuschreiben ist. Dabei wird der Begriff „richtig" auf Gebiete angewendet, wo von Richtigkeit keine Rede sein kann. Man wird uns beipflichten, wenn wir behaupten, daß richtig errechnete Abschreibung nicht „richtige" Abschreibung zu sein braucht. Über die Richtigkeit in diesem Sinn kann die Rechnung nichts besagen. Die Richtigkeit, die eine Rechnung leisten kann, d. h. die mathematische, die formale Richtigkeit

liegt im Zahlenmäßigen; sie verlangt nur richtiges Rechnen. Daß bei Rechnungen mit benannten Zahlen diese Benennungen (m, kg, ℳ) ein für allemal festgesetzte Größen sind, ist genau so selbstverständlich wie die Tatsache, daß 7 immer gleich 7 ist. Die Rechnungseinheiten — solche stellen die Benennungen dar — mit verschiedenen Inhalten füllen zu wollen, hieße die Richtigkeit der Rechnung zerstören. Wie steht es nun mit der Richtigkeit, die im Außermathematischen liegt? Kann diese Richtigkeit je von einer Rechnung erreicht werden? Nein! Es hieße die Kompetenz der Rechnung verkennen, wollte man diese Forderung an eine Rechnung stellen. Die materielle Richtigkeit, wie wir sie nennen wollen, gewährt das Leben gemeinhin nicht. Darum kann man in dem Gebiet, das außerhalb des Evidenzwissens liegt, von Richtigkeit im materiellen Sinn nicht sprechen. Hier liegt unserer Meinung nach der springende Punkt. Jeder, der über Abschreibung arbeitet, sollte sich über diesen fundamentalen Unterschied klar sein, sollte Rechnung und Leben voneinander zu scheiden wissen, sollte die Grenze zwischen exakt Erfaßbarem und niemals exakt zu Erfassendem sehen.

Richtige Abschreibung aber durch Korrektur der Rechnungseinheit erreichen zu wollen, bedeutet zwei Irrtümer auf einmal begehen, bedeutet nämlich die formale Richtigkeit der Rechnung vernichten und Richtigkeit dort verlangen, wo es Richtigkeit nicht gibt. — Wer findet, daß die Geldrechnung Fehler hat und sie dadurch zu beseitigen sucht, daß er die Rechnungseinheit je nach dem Ausfluß des Lebens korrigiert, gleicht einem Mann, der den Wind zu beeinflussen gedenkt, wenn er die Wetterfahne in die von ihm gewünschte Richtung dreht. Die äußeren Umstände, die Oberflächenerscheinungen können nie regulierend auf die Triebkräfte wirken. Diese unterliegen ihren eigenen Gesetzen. —

Welche Schlüsse sind wir berechtigt aus diesen Ausführungen zu ziehen? Die Abschreibung muß als das was sie ist, als Teil der Unternehmungsrechnung aufgefaßt und erklärt werden. Die geltende Unternehmungsrechnung ist die Geldrechnung; von ihr dürfen wir, wollen wir dem Sinn unserer Wirtschaftsordnung gerecht werden, keinen Zoll breit abgehen. Zu zeigen, wie „richtig" abzuschreiben ist, ist weder möglich, noch gehört diese Art der Fragestellung in das Gebiet der Wissenschaft. —

So wollen wir denn, die Ergebnisse des kritischen Teils bewahrend, in dem folgenden abschließenden Teil versuchen, das

Wesen der Abschreibung zu erkennen und eine einheitliche Erklärung der Abschreibung zu geben.

Wir haben in den vorausgehenden Teilen die Unternehmungsrechnung als Geldrechnung kennen gelernt und das Anwendungsgebiet der Abschreibung allgemein umrissen. Es sei aus didaktischen Gründen das der Abschreibung zugrunde liegende wirtschaftliche Geschehen an dieser Stelle nochmals kurz charakterisiert.

Wie alles Geschehen in der Unternehmung, so vollzieht sich auch das der Abschreibung zugrunde liegende in dem Rhythmus: Geldform — Güterform — Geldform. Geld wird hingegeben; dafür tritt ein dauerhaftes Gut in die Unternehmung ein. In dem Grad wie dieses Gut Nutzungen abgibt, wird es wieder zu Geld. Diese Rekonstruktion der Geldform vollzieht sich in der Zeit. Sie geschieht nicht direkt, sondern auf dem Umweg über die Produkte. Um uns diesen Umweg anschaulich zu machen, denken wir an ein Fabrikationsunternehmen. In jedem Fertigprodukt, das die Unternehmung verläßt, steckt ein Teil von all' den Gütern und Kräften, die an der Erstellung dieses Produktes beteiligt waren: also neben einem ganz bestimmten Teil Rohstoffe, Hilfsstoffe, Arbeitskraft usw. auch ein Teil an Maschinen-, Patent-, Werkzeug- und Gebäudenutzung. Diese verbrauchten Nutzungsmengen, wie wir allgemein sagen wollen, sind durch die Einnahme, die für das betreffende Fertigprodukt erzielt wurde, wieder in Geld verwandelt worden. Um nun feststellen zu können, wieviel von den Nutzungen der dauerhaften Güter in dem einzelnen Produkt steckt, ist eine rechnerische Manipulation notwendig. Daß diese Verrechnung nicht für das einzelne Produkt, sondern der Einfachheit halber für eine ganze Rechnungsperiode erfolgt, ändert am Grundsätzlichen nichts. Dadurch werden nur viele Einzelverrechnungen zu einer Rechnung zusammengefaßt. Diese Rechnung ist die Abschreibung.

Die rechnerische Erfassung wird von der Abschreibung geldrechnungsmäßig durchgeführt.

Die Ausgabe, die für das dauerhafte Gut gemacht wurde, kann gerechterweise nicht der einen Rechnungsperiode zur Last gelegt werden, in der sie entstand. Denn an dieser Ausgabe partizipieren,

je nach der Dauerhaftigkeit des Gutes — wir können, um in der rechenhaften Ebene zu bleiben, auch sagen: je nach der Dauer der Geldwerdung des Gutes — mehrere oder viele Rechnungsperioden.

Der Abschreibung obliegt es nun diese einmalige Ausgabe sinngemäß auf die Zeit der Geldwerdung des Gutes (die Zeit der Mitwirkung des Gutes in der Unternehmung) zu verteilen. Was bedeutet „sinngemäß"? Da die Ausgabe auf die Geldwerdungsdauer verteilt werden soll, so muß sinngemäß heißen: je nach dem Verlauf der Geldwerdung, d. h. nach ihrem mehr oder minder beschleunigten Tempo.

Somit können wir die Abschreibung vorläufig etwa umschreiben als Verteilung der einmaligen Ausgabe, die für ein dauerhaftes Gut gemacht wurde, auf die Zeit der Geldwerdung desselben, wobei der Verlauf der Geldwerdung bestimmend für die Art der Verteilung ist.

Bevor wir nun diese drei, den Inhalt der Abschreibung bildenden Größen: Ausgabe, Geldwerdungsdauer und Verlauf der Geldwerdung näher analysieren, soll die Stellung der Abschreibung zu den übrigen Teilen der Unternehmungsrechnung gekennzeichnet werden. Jeder dieser Teile hat besondere Aufgaben zu erfüllen. Geeint sind sie durch die Gemeinsamkeit der Verrechnung in Geldeinheiten, durch den übergeordneten Begriff der Geldrechnung.

Die Buchhaltung besorgt die laufende zahlenmäßige Aufzeichnung. Allerdings vermag sie dabei nicht den Gesamtrhythmus des wirtschaftlichen Geschehens zu überschauen; sie zerlegt denselben in kleine Abschnitte, die jeweils durch Geldbeträge charakterisiert sind. Die Buchhaltung betrachtet diese Geldbeträge in doppeltem Sinn, als Aufwendung und Ertrag.

Anders die Bilanz. Ihr obliegt es über den Stand der Geldwerdung für einen bestimmten Zeitpunkt zu referieren. Sie gibt die Möglichkeit der Orientierung; dabei greift sie in den Fluß des Geschehens ein.

Im Augenblick des periodischen Abschlusses tritt nun die Abschreibung auf; sie weist der Erfolgsrechnung zu, was von den zu verteilenden Aufwendungen in der Periode bereits zu Wiedergeld geworden ist, was in diese Periode gehört und daher in dieser Periode zu verrechnen ist, was am Erfolg dieser Periode mitgewirkt hat. Dieser Teil wird allgemein als der Abschreibungsbetrag bezeichnet. Die Bilanz übernimmt von der Abschreibung den Teil der Aufwendungen, der für künftige Zeiten noch zu verrechnen

bleibt, der den Geldwerdungsweg noch zu durchlaufen hat, der im Sinne der Bilanz Vermögen darstellt.

Weiterhin steht die Abschreibung mit der Kalkulation im Sinne der Selbstkostenrechnung in Beziehung. Diese erhält von der Abschreibung den für diese Periode als Aufwand in Betracht kommenden Teil der Gesamtausgabe zugewiesen. Die Selbstkostenrechnung hat diesen Betrag weiter aufzuteilen und so den für die Leistungseinheit (z. B. einzelnes Fabrikat) maßgebenden Aufwand an dauerhaften Gütern zu errechnen. Wird dieser den übrigen Aufwendungen für die Leistungseinheit zugeschlagen, so ergeben sich die Selbstkosten für dieselbe. Da die Selbstkosten wiederum die Grundlage für die Preiskalkulation bilden, so wird durch die Selbstkostenrechnung Vorsorge getroffen, daß im Preise für das Produkt neben den sonstigen Aufwendungen auch die durch die Abschreibung verteilten Aufwendungen wieder in die Unternehmung hereinkommen. Ob sie tatsächlich hereinkommen — das muß an dieser Stelle ausdrücklich gesagt werden — ist für die Rechnung als solche gleichgültig; verrechnet müssen sie auf jeden Fall werden. War es nicht möglich einen Preis für das Produkt zu erzielen, der ein Äquivalent aller Aufwendungen für dasselbe darstellt, so wird dies in der Rechnung durch die negative Erfolgsgröße kenntlich. In der Einheitlichkeit der Rechnung liegt begründet, daß für die Selbstkostenrechnung derselbe Abschreibungsbetrag maßgebend ist als für die bilanzmäßige Erfolgsrechnung.

Wird Kalkulation nicht als Selbstkostenrechnung begriffen, sondern als Preis- oder Vorkalkulation aufgefaßt, welch letztere im Sinne des „sich an den Preis Herantastens" lediglich unternehmungspolitische Erwägungen enthält, so mag hierfür wohl ein anderer Abschreibungsbetrag in Betracht gezogen werden. Doch diese Rechnung liegt in einer ganz anderen Ebene als die vordem aufgezeigten Teile der Unternehmungsrechnung. Der in einer solchen Vorkalkulation fungierende Abschreibungsbetrag ist nicht Abschreibung in unserem Sinn. Für uns kann Abschreibung nur sein, was innerhalb der Geldrechnung steht und was an der Errechnung des Erfolges mitarbeitet.

Wir wollen nun auf die oben in Aussicht gestellten Fragen, den Inhalt der Abschreibung betreffend näher eingehen. Zuvörderst soll untersucht werden: welcher Gesamtbetrag durch die Abschreibung zu verteilen ist. Nach unseren bisherigen Ausführungen sollte sich diese Frage eigentlich erübrigen. Es scheint selbstverständlich zu sein, daß der Betrag zur Verteilung kommen muß,

der ausgegeben wurde. Wie aber die wissenschaftlichen Aussprachen über diesen Punkt gezeigt haben, wird der tatsächlich aufgewendete Betrag durchaus nicht ohne weiteres als Grundlage der Abschreibung anerkannt. Wir sind daher gehalten unsere Ansicht zu begründen.

Was als Aufwendung anzusprechen ist, geht letztlich zurück auf die Art der Kapitalerhaltung; damit hängt wieder zusammen, was als Gewinn angesehen wird; eins läßt sich vom andern nicht trennen. Die Struktur der Geldrechnung, als welche wir die Rechnung der Unternehmung erkannt haben, verlangt mit logischer Konsequenz, daß das eingesetzte Kapital die Grundlage für die Messung des Gewinns bildet. Daraus folgt, daß als Aufwendung nur der Geldbetrag in Betracht kommen kann, der wirklich ausgegeben wurde. Dieser Betrag ist aber verkörpert in dem Anschaffungspreis, der für das betreffende Betriebsmittel gezahlt wurde. Durch Verrechnung dieses Anschaffungspreises auf die einzelnen Rechnungsperioden wird der jeweilige Teilbetrag aus den Einnahmen abgespalten, sodaß er nicht als Gewinn ausgewiesen werden kann. Damit wird durch die Abschreibungsbeträge in ihrer Gesamtheit der seinerzeit aufgewendete Betrag wieder hereingebracht und auf diese Weise das geldziffernmäßige Kapital erhalten. Diese Art der Aufwandverrechnung folgt aus dem geldkapitalistischen Denken der Wirtschaftssubjekte unserer Zeit. Der Betrag, den die theoretisch richtige Abschreibung zu verteilen hat, kann nur der Anschaffungspreis, die faktische Ausgabe sein.

Wie soll nun der Anschaffungspreis durch die Abschreibung auf die einzelnen Rechnungsperioden verteilt werden, damit eine theoretisch richtige Rechnung zustande kommt? (Von der Verteilung auf die Stückeinheiten durch die Selbstkostenrechnung sehen wir hier ab; wie wir erkannt haben, handelt es sich dabei um dieselben Beträge, die nur noch weiter aufgegliedert werden.) Wir haben aus der Eigenart des wirtschaftlichen Geschehens, das der Abschreibung zugrunde liegt, erkannt, daß die Dauer der Geldwerdung des Anlagegegenstandes unter Berücksichtigung des Verlaufs derselben einen geeigneten Verteilungsschlüssel für die Verrechnung der Ausgabe auf die einzelnen Perioden abgeben würde. Selbstverständlich sind wir uns darüber klar, daß diese Verteilung sehr problematisch ist, da von den drei in Betracht kommenden Größen nur eine, nämlich die Aufwendung von vornherein bekannt ist. Da es uns hier darum geht, rein theoretisch das Wesen der Abschreibung zu erkennen, sind wir berechtigt, die Unvorhersehe-

barkeit des Lebens zu eliminieren und so zu tun „als ob" uns die beiden anderen Größen ebenfalls gegeben wären. Gehen wir in den folgenden Untersuchungen von der Voraussetzung aus, die Dauer der Geldwerdung zu kennen und betrachten wir den Verlauf derselben als gleichförmige Bewegung, so ist es möglich, den Teil der Aufwendung, der die Geldwerdung schon durchlaufen hat, m. a. W. den theoretisch richtigen Abschreibungsbetrag für jede Zeitspanne zu bestimmen.

Wir stellen uns, um das deutlicher zu erkennen, ein rechtwinkliges Achsenkreuz vor, auf dessen X-Achse die Zeit in Jahren, auf dessen Y-Achse die Ausgabe in Mark abgetragen wird. Bezeichnen wir die Gesamtausgabe mit A und die Dauer der Geldwerdung mit T, so entsteht, da wir einen gleichförmigen Verlauf der Geldwerdung angenommen haben, ein rechtwinkliges Dreieck. Die Kathete auf der X-Achse wird gebildet von der Größe T, die Kathete auf der Y-Achse von der Größe A. Die Hypotenuse ergibt sich aus dem diagrammäßig dargestellten Verlauf der Geldwerdung. Die Richtigkeit dieser Darstellung erhellt, wenn man sich einen Punkt vorstellt, der A mit gleichmäßiger Geschwindigkeit in der Zeit T durchläuft. Seine Bahn wird, graphisch dargestellt, mit der Hypotenuse unseres Dreiecks zusammenfallen.

Auch die Geldwerdung selbst kann man sich an Hand des Achsenkreuzes gut veranschaulichen. Die Größe A ist das rechnungsmäßige Symbol eines dauerhaften Gutes, das in der Unternehmung wirkt. In dem Maß nun wie dieses Gut seinen Geldwerdungsweg durchläuft, zu Geld wird, schrumpft die Größe A ein — periodisch gesehen, immer um den Abschreibungsbetrag —. Diese Schrumpfung erfolgt in der Zeit T und wird wieder versinnlicht durch unser Dreieck. Mit Ablauf dieser Zeit ist die Größe A am Nullpunkt angelangt, d. h. die Geldwerdung ist vollendet; das Symbol hat seine Bedeutung verloren, weil das von ihm bezeichnete dauerhafte Gut aufgehört hat im Rahmen der Unternehmung zu bestehen.

Halten wir uns, nach diesem kleinen Exkurs, unser rechtwinkliges Dreieck im Achsenkreuz wieder vor Augen! Gesucht ist der Betrag a, der nach t Zeiteinheiten abgeschrieben werden muß. Tragen wir die Größe t auf der X-Achse an, so läßt sich nach den Gesetzen im rechtwinkligen Dreieck folgende Proportion aufstellen:

$$A : T = a : t \qquad \text{daraus ergibt sich:}$$

$$a = \frac{A \cdot t}{T};$$

Mit Hilfe dieser Gleichung läßt sich der unter den gemachten Annahmen theoretisch richtige Abschreibungsbetrag für jeden Zeitpunkt berechnen. Theoretisch richtig deshalb, weil in diesem Fall die Abschreibung immer adäquat der Geldwerdung erfolgt.

Durch obige Darlegungen dürfte auch folgendes zum Bewußtsein gekommen sein: Hat man die Geldwerdungsdauer irgendwie ermittelt und ist man sich über den Verlauf der Geldwerdung klar, so hat die Abschreibung mit dem dauerhaften Gut, über das sie Rechnung führt, nichts mehr zu tun — sie ist reine Verteilungsrechnung. Hinter den Kulissen der Rechnung allerdings spielt sich das bunte und krause wirtschaftliche Geschehen realiter ab; die Rechnung aber erfaßt nur die wichtigen Fakten und bringt diese geordnet und übersichtlich in ihrer eigenen Sprache zur Darstellung.

Um zur exakten Feststellung des theoretisch richtigen Abschreibungsbetrages für einen Zeitpunkt kommen zu können, waren zwei Voraussetzungen nötig. Einmal mußten wir die Fiktion machen, die Zeit der Geldwerdung zu kennen, zum andern gingen wir von der Annahme aus, die Geldwerdung vollziehe sich gleichmäßig.

Wir sprechen von „Geldwerdungsdauer"; ebensogut könnten wir „Mitwirkungsdauer in der Unternehmung" oder „wirtschaftliche Gebrauchsdauer" sagen. Wir scheiden uns hier bewußt von den gängigen Ausdrücken: „Lebensdauer" und „Gebrauchsdauer" nicht etwa, um der Unzahl der wirtschaftswissenschaftlichen Begriffe neue hinzuzufügen, sondern um eventuellen Mißverständnissen prophylaktisch zu begegnen. Für uns sind die üblichen Ausdrücke insofern irreführend, als man unwillkürlich an die technische Gebrauchsdauer denkt, d. h. an die Zeit, welche der betreffende Anlagegegenstand gebrauchsfähig ist, zur Produktion benützt werden kann. Diese Deutung liegt umso näher, als ein großer Teil der Abschreibungsliteratur an und für sich zu einer Überschätzung der technischen Seite der Abschreibungsfrage neigt. Woher kommt das?

Abschreibungen erscheinen im Gefolge des Anlagevermögens. Da nun eine Einzelwirtschaft ohne Anlagen kaum zu denken ist, begegnen wir im Rechnungswesen der Einzelwirtschaften überall der Abschreibung. Während aber Anlagen bei Handelsunternehmungen und im Hilfsgewerbe eine untergeordnete Rolle spielen, ist diese Art der Betriebsmittel in der Industrie von größter Bedeutung. Die Industrie ist denn auch die Domäne der Abschreibung. Da nun die Industrie eine enge Verschwisterung von Wirtschaft und Technik darstellt, so kam es, daß in der Praxis durch gegen-

seitige Beeinflussung eine innige Verflechtung von wirtschaftlichen und technischen Erscheinungen eintrat. Diese Tatsache ist der wissenschaftlichen Behandlung der Abschreibungsfrage zum Fallstrick geworden.

Wir wollen im Gegensatz dazu das Abschreibungsproblem als wirtschaftliches Problem kennzeichnen und im Bereich wirtschaftlichen Denkens zu lösen versuchen. Zugegeben wird, daß man auf dem Gebiet der Abschreibung das Wirtschaftliche vom Technischen nicht vollkommen zu trennen vermag. Immerhin aber tritt das technische Moment und damit zusammenhängend die technische Gebrauchsdauer stark in den Hintergrund; es wird überschattet vom wirtschaftlichen Moment. Darum sprechen wir von Geldwerdungsdauer als dem weitesten Begriff, als dem Begriff, der aus der Perspektive der Unternehmung gesehen ist; die technische Gebrauchsdauer liegt im Bereich des Betriebs.

Wir sind uns natürlich darüber klar, daß diese Geldwerdungsdauer im voraus nicht exakt festgestellt werden kann: aber das ist kein Argument dagegen, daß dieselbe für die theoretisch richtige Verteilung der Aufwendung die einzig in Betracht kommende ist. Die Unmöglichkeit der genauen Feststellung sagt uns nur, daß hier einer jener Unsicherheitsfaktoren liegt, die der Abschreibung nun einmal eigen sind.

Schon die „technische Gebrauchsdauer" läßt sich nicht genau vorhersagen. Zum guten Teil ist dies in der Länge der Rhythmen der dauerhaften Güter begründet. Wer wollte sagen, wie lange eine Maschine einem Betrieb dienen kann? Wohl liegen für die technische Verwendungsdauer Erfahrungen vor, doch diese werden immer nur ungefähre Aussagen machen können. Zufällige Momente wie Materialfehler, Bruch, Explosion, Feuerschaden usw., die ein vorzeitiges Unbrauchbarwerden herbeiführen, sind durch Erfahrungssätze kaum mehr zu erfassen. Immerhin könnte hier die Wahrscheinlichkeitsrechnung noch Annäherungswerte schaffen.

Aber damit ist es nicht getan! In unserem Zeitalter spielt die technisch konstruktive Überholung eine erhebliche Rolle; sie liegt außerhalb jeder Erfahrung. Außerdem wird die Brauchbarkeit der für die Abschreibung in Betracht kommenden Erfahrungswerte dadurch in Frage gestellt, daß sie immer nur im Hinblick auf das einzelne Betriebsmittel gewonnen wurden. In Wahrheit müßte die innige Verkoppelung des Geschicks des einzelnen Anlagegegenstandes mit dem Schicksal der Unternehmung als solcher in Rechnung gestellt werden. Gerade die letzte Forderung fällt, je länger

der Geldwerdungsrhythmus ist, umso stärker ins Gewicht. Um recht verstanden zu werden, seien diese Andeutungen noch durch Beispiele erläutert:

Ein Unternehmer schafft eine Maschine an, für deren störungsfreien Gang die Herstellerfirma fünf Jahre Garantie leistet. Der vorsichtigste Unternehmer würde in diesem Fall die Zeitspanne der Abschreibung im Sinne der technischen Gebrauchsdauer auf fünf Jahre festsetzen. Nach zwei Jahren ist der Unternehmer gezwungen, Konkurs zu machen. Wie lang war die Geldwerdungsdauer der Maschine? Doch zweifellos nur zwei Jahre. In diesen zwei Jahren hätte die Maschine eigentlich abgeschrieben sein müssen. (Vom Versteigerungserlös, der nicht wesentlich über dem Altmaterialwert liegen dürfte, wird hier der Einfachheit halber abgesehen.) Wir erkennen also, daß die Gebrauchsdauer der Maschine im technischen Sinn durchaus nicht mit der wirtschaftlichen Gebrauchsdauer zusammenzufallen braucht. Die Maschine hätte sicherlich die übrigen drei Jahre im Betrieb benützt werden können — an ihr war es nicht gelegen!

Ein anderer Fall, der die Diskrepanz von technischer und wirtschaftlicher Gebrauchsdauer deutlich werden läßt, ist folgender: Eine Maschine, deren technische Gebrauchsdauer mit zehn Jahren angesetzt war, wird nach fünfjähriger Laufzeit aus dem Betrieb geworfen, weil inzwischen durch neue Erfindungen das Produktionsverfahren einfacher gestaltet wurde, sodaß die Herstellung mit der alten Maschine unrentabel wurde. (Ehe sich der Unternehmer zu diesem Schritt entschließt, wird er sich vorher überlegt haben, daß die unrentablere Produktion für die nächsten fünf Jahre für ihn einen größeren Verlust bedeuten würde als die einmalige außerordentliche Abschreibung.) Hier hätte eine theoretisch richtige Abschreibung die Aufwendung auf fünf Jahre verteilen müssen. Trotzdem die technische Gebrauchsdauer richtig angenommen war, hat sie sich nicht auswirken können.

Nachdem wir gezeigt haben, daß nur die der wirtschaftlichen Sphäre angehörende Geldwerdungsdauer für die Abschreibung die allein maßgebende sein kann, wollen wir zu erkennen suchen inwieweit hier eine Abhängigkeit des Wirtschaftlichen vom Technischen besteht. Der Zeitpunkt der Aufwendung liegt fest. Er stellt den Anfangspunkt für die Zeitspanne dar, innerhalb welcher die Abschreibung stattfindet; die Geldwerdungsdauer bezeichnet den wirtschaftlichen Endpunkt des Abschreibungsverlaufs, die technische Gebrauchsdauer setzt den technischen Totpunkt des Abschreibungs-

gegenstandes fest. Der wirtschaftliche Totpunkt kann innerhalb der technischen Gebrauchsdauer liegen, er kann auch sowohl mit dem Zeitpunkt der Aufwendung (ungünstigster Fall), als auch mit dem technischen Totpunkt (günstigster Fall) zusammenfallen. Aber über den technischen Totpunkt kann der wirtschaftliche Endpunkt nicht hinausrücken; hier liegt die Grenze, die die Materie zieht.

Muß sich insoweit die Geldwerdungsdauer eine Modifizierung durch die technische Gebrauchsdauer gefallen lassen, so zeugt ein anderer Umstand — abgesehen von der theoretischen Richtigkeit im wirtschaftswissenschaftlichen Sinn — für das Primat der ersteren.

Bei den immateriellen Anlagegegenständen, z. B. einem Firmenwert, kann von technischer Gebrauchsdauer nicht die Rede sein, hier ist die wirtschaftliche Gebrauchsdauer die allein maßgebende. Im Falle eines Patents tritt die rechtliche an die Stelle der technischen Gebrauchsdauer; aber auch hier ist letzten Endes die wirtschaftliche Gebrauchsdauer die entscheidende. Die wirtschaftliche Gebrauchsdauer ist also für alle Anlagegegenstände gegeben. Zusammenfassend sei festgehalten: die Geldwerdungsdauer, in der Sphäre des Wirtschaftlichen liegend, von technischen Belangen nur in etwa bestimmt, ist wesentlich für die theoretisch richtige Abschreibung.

Wir haben — und damit kommen wir zu der zweiten Annahme — in unseren Ausführungen einen gleichmäßigen Verlauf der Geldwerdung vorausgesetzt. Wodurch, wollen wir uns fragen, ist diese Annahme gerechtfertigt?

Soviel wir sehen, gibt es vier Möglichkeiten für den Verlauf der Geldwerdung. Einmal kann die Geldwerdung als gleichförmige Bewegung (Bewegung mit konstanter Geschwindigkeit) gedacht werden. Diese Art entspricht unserer Annahme; sie erscheint, graphisch dargestellt, als gerade Linie (vergl. Hypotenuse unseres rechtwinkligen Dreiecks). Von dem Verlauf hängt die Höhe der Abschreibungsquoten ab, die durch die Abschreibung den einzelnen Perioden verrechnet werden. Der gleichförmige Verlauf der Geldwerdung führt für gleichlange Rechnungsabschnitte, z. B. jährliche Abrechnung, zur gleichmäßigen Aufteilung des Aufwandes, also zu gleichen Abschreibungsquoten.

Außerdem wäre denkbar, daß die Geldwerdung als gleichmäßig verzögerte Bewegung verläuft. Dieser Fall würde der von vielen Autoren vertretenen degressiven Abschreibungsart gleichkommen, die für gleichlange Rechnungsabschnitte zunächst große, von Mal zu Mal immer kleiner werdende Abschreibungsquoten ergibt.

In der diagrammäßigen Darstellung präsentiert sich diese Art des Verlaufs als Konkavkurve, die zuerst stark abfällt, dann allmählich gegen die X-Achse verläuft.

Eine weitere Möglichkeit wäre ein Geldwerdungsverlauf in gleichförmig beschleunigter Bewegung. Solchen Verlauf nimmt die sog. progressive Abschreibung an, die, wie wir gesehen haben, nur für besondere Fälle empfohlen wird. Bei dieser Art sind die Abschreibungsquoten anfänglich klein, werden aber bei gleichen Rechnungsperioden mit der Zeit immer größer. In das Achsenkreuz eingezeichnet, stellt die gleichförmig beschleunigte Bewegung eine Konvexkurve dar, die in sanftem Bogen an der Y-Achse ansetzt, um dann stark gegen die X-Achse abzufallen.

Endlich könnte die Geldwerdung in der Form der ungleichförmigen Bewegung verlaufen; bei dieser sind sowohl Geschwindigkeit wie Beschleunigung veränderlich. In der Abschreibungsliteratur hat dieser Verlauf der Abschreibung eine Analogie in der Abschreibungsart der Güterrechner. Sie ist gekennzeichnet durch ganz ungleiche Abschreibungsquoten bei gleichlangen Rechnungsabschnitten. Das Diagramm dieser Art der Bewegung ergibt eine irregulär verlaufende Linie.

Mit Bestimmtheit kann über den Verlauf der Geldwerdung nichts ausgesagt werden. Ebensowenig wie wir beweisen können, daß der Verlauf als gleichförmige Bewegung auftritt, ebensowenig kann uns das Gegenteil bewiesen werden. Wir haben keine Möglichkeit diesen Verlauf, wie er de facto vor sich geht, zu erfassen. Das eine steht aber jedenfalls fest, daß, wie der Geldwerdungsverlauf auch immer angenommen wird, der Effekt der Abschreibung der gleiche bleibt; im ganzen gesehen wird eben die Gesamtausgabe in der Zeit verteilt. Lediglich die Größe der Quoten für die einzelnen Rechnungsabschnitte ist verschieden.

Wenn nun von einzelnen Wissenschaftlern um des richtigen Gewinns willen für die einzelnen Abschreibungsgegenstände verschiedene quotale Verteilung durch die Abschreibung gefordert wird mit der Argumentation: wie der Verbrauch, so die quotale Verteilung durch die Abschreibung, dann scheint uns zweifacher Irrtum vorzuliegen. Kann schon, wie wir gesehen haben, die Art des Verbrauchs bei dauerhaften Gütern nicht richtunggebend für die Aufwandsverteilung sein, so ist es unmöglich durch diese grobe Verrechnung die Periodengewinnermittlung, die an sich absolute Richtigkeit nicht zu leisten vermag, zu verfeinern. Wenn die Rechnung der Unternehmung so genau geführt werden könnte, daß das

ausgewiesene Jahresresultat auch tatsächlich das Resultat dieses Jahres wäre, dann hätte ein derartiges Bemühen wenigstens Sinn.

Wir glauben also mit einer gewissen Berechtigung den gleichförmigen Verlauf der Geldwerdung angenommen zu haben, der gleiche Abschreibungsquoten involviert und damit die einzelnen Rechnungsabschnitte gleichmäßig belastet. Denn wir sehen nicht ein, warum, wenn schon die absolut richtige Zurechnung nicht erfolgen kann, eine Periode anderen gegenüber besonders begünstigt oder benachteiligt werden soll. Der gleichmäßige Verlauf war für unsere Untersuchungen jedenfalls der naheliegendste. (Interessant ist, daß Schmalenbach,[1]) wenn auch auf ganz anderem Wege, in neuester Zeit zum gleichen Ergebnis kommt.)

Welche Aufschlüsse gibt uns die in gleichen Quoten von der ursprünglichen Gesamtausgabe erfolgende Abschreibung? Sie sagt uns in der Sprache der Zahlen, daß jährlich ein Teil des dauerhaften Gutes, das hinter der Ausgabe steht, zu Wiedergeld wird; die Größe dieses Teils entspricht der Höhe des Abschreibungsbetrages. Im selben Verhältnis wie die Geldwerdung des dauerhaften Gutes fortschreitet, schrumpft das Anlagevermögen ein und schwillt zugleich das Betriebsvermögen an. Es wäre denkbar, daß ein Unternehmer den Teil seines Geldes, der schon einmal den Weg über die Güterform zur Wiedergeldform zurückgelegt hat, der also seine Pflicht im Produktionsprozeß gewissermaßen bereits erfüllt hat, aus dem wirtschaftlichen Geschehen aussondert und für die Endabrechnung aufhebt. Dieses Beginnen würde allerdings eine ständig fortschreitende Schwächung des Kapitals bedeuten und den Termin der Endabrechnung in absehbare Zeit rücken. —

Im Normalfall wird der zu Wiedergeld gewordene Teil des dauerhaften Gutes, der rechnungsmäßig durch den Abschreibungsbetrag charakterisiert ist, sofort wieder aktiv im wirtschaftlichen Geschehen mitwirken, seine Geldform gleich wieder aufgeben. Durch dieses Übergehen von einer Erscheinungsform des Kapitals in eine andere, dessen rechnungsmäßiges Spiegelbild die Abschreibung darstellt, ist zugleich gezeigt, daß die Abschreibung unabhängig von der Höhe des Erfolges ist. (Wir erinnern hier an die Ausführungen Nicklischs über diesen Punkt.) Die Abschreibung dient der Errechnung des Erfolges, wie ja auch im Verlauf des wirtschaftlichen Geschehens die Anlagegegenstände an der Erarbeitung des

[1]) Schmalenbach, „Über Abschreibungen", Zeitschrift für handelsw. Forschung 23. Jahrg. 1929 S. 211.

Erfolges mitgewirkt haben; folglich kann dieser nicht maßgebend für die Höhe der Abschreibungsquoten sein.

Was wir als wesentlich für die Abschreibung ansehen, dürfte durch unsere Darlegungen deutlich geworden sein.

Die Ueberlegung, einen theoretisch richtigen Verteilungsmodus für die einmalige Gesamtausgabe zu finden, könnte uns, sollte man meinen, auch andere Wege geführt haben, als wir sie in vorstehenden Ausführungen gegangen sind. Es ließe sich statt der Geldwerdungsdauer z. B. die Leistung des Betriebsmittels der Verteilung zugrunde legen; so könnte man die Anzahl der mit einem Betriebsmittel hergestellten Produkteinheiten maßstäblich sein lassen für die Aufteilung der Aufwendung für dieses Betriebsmittel auf die einzelnen Rechnungsperioden. Allerdings müßte hier von vornherein festgestellt werden, wieviel Produkteinheiten durch das Betriebsmittel überhaupt hergestellt werden können. Daraus ließe sich der Anteil der Gesamtausgabe an der Einnahme für eine Produkteinheit berechnen und damit wäre ein Verteilungsschlüssel gefunden. Die Zahl der in der Rechnungsperiode hergestellten Produkte würde die Höhe des Abschreibungsbetrages für diese Periode bestimmen. Mit dem letzten durch das Betriebsmittel hergestellten Produkt wäre die Abschreibung beendet. Einschränkend muß bemerkt werden, daß diese Art der Verteilung nur für Rechnungen von Industrieunternehmungen und auch hier kaum für alle Anlagegegenstände in Betracht kommen dürfte. Von dieser Einschränkung abgesehen, fragt es sich, was unter der „Anzahl der mit einem Betriebsmittel herzustellenden Produkteinheiten" zu verstehen ist. Begreift man darunter die technische Leistungsfähigkeit des dauerhaften Gutes, ausgedrückt in Leistungseinheiten, so kann dieser Abschreibungsmodus von uns nicht als theoretisch richtig anerkannt werden; er trägt der Problematik der Abschreibung nicht Rechnung, indem er nur die technische Sphäre berücksichtigt. — Wird jedoch der Verteilungsmodus nach der produzierten Menge so aufgefaßt, daß mit der „Anzahl der mit einem Betriebsmittel herzustellenden Produkteinheiten" die Möglichkeit zahlenmäßig umgrenzt wird, in der betreffenden Unternehmung mit diesem Betriebsmittel zu produzieren, dann haben wir es mit einer wirtschaftlichen Kategorie zu tun. In diesem Fall — in der Theorie können wir ja so tun, als ob wir die Zahl der Produkteinheiten in diesem Sinn voraus wüßten — könnte man sehr wohl von theoretisch richtiger Abschreibung sprechen. Sehen wir aber genau zu, so werden wir erkennen, daß dieser Verteilungsschlüssel

im Grunde genommen der gleiche ist, wie der von uns mit Zeit und Verlauf der Geldwerdung bezeichnete. In dem Kriterium: Zahl der Produkteinheiten im wirtschaftlichen Sinn ist nämlich sowohl die Zeit der Geldwerdung, als deren Verlauf eindeutig bestimmt. Wir sind also wohl berechtigt diesen Verteilungsmodus der Abschreibung auf den oben von uns gekennzeichneten zurückzuführen.

Etwas haben wir noch nachzuholen, bevor wir eine Zusammenfassung der theoretischen Untersuchungen geben. Wir haben in unseren Ausführungen bis jetzt auf den sog. Altmaterialwert, d. i. der Betrag, der beim Ausscheiden des Abschreibungsgegenstandes aus dem Betrieb für das Wrack gelöst wird, verzichtet, bezw. wir sind von der Voraussetzung ausgegangen, der Altmaterialwert sei gleich Null. Dieses unser Vorgehen rechtfertigt sich aus didaktischen Gründen. Die Berücksichtigung des Altmaterialwertes würde bei unseren Untersuchungen nur komplizierend gewirkt haben, ohne am Ergebnis etwas zu ändern. Überdies kommt der Altmaterialwert nur bei körperlichen Abschreibungsgegenständen in Betracht.

Soll der Altmaterialwert in die Rechnung mit einbezogen werden, so ist er von der geldlichen Gesamtaufwendung zu subtrahieren. Die gekürzte Aufwendung wird dann auf die einzelnen Rechnungsperioden verteilt. Der Altmaterialwert ist von der Verteilung ausgeschlossen, weil er an der regulären Geldwerdung in der Unternehmung nicht teilnimmt, vielmehr erst zu Geld wird, wenn das betreffende Betriebsmittel aus der Unternehmung ausscheidet.

Wir stellten unsere theoretischen Untersuchungen an, um das Wesen der Abschreibung zu erkennen. Dabei mußten wir die Eigenart des der Abschreibung zugrunde liegenden wirtschaftlichen Geschehens berücksichtigen und die Konsequenzen der Geldrechnung beachten. Das Ergebnis unserer Untersuchungen läßt sich dahin zusammenfassen: Die Abschreibung, im System der Unternehmungsrechnung stehend, führt Rechnung über die Geldwerdung der dauerhaften Güter, die man als Anlagegegenstände bezeichnet. In der Rechnung wirkt sich das so aus, daß die Aufwendung, die für ein dauerhaftes Gut gemacht wurde, nach Maßgabe der Geldwerdung dieses Gutes auf die einzelnen Rechnungsperioden verteilt wird. Als Aufwendung kann im Sinne der Geldrechnung nur der für das betreffende Gut tatsächlich ausgegebene Betrag (= der Anschaffungspreis) gelten. Der Grad der Geldwerdung für den Zeitpunkt der Abrechnung bestimmt sich rechnungsmäßig

durch die Dauer der Geldwerdung (= wirtschaftliche Gebrauchsdauer) und durch den Verlauf derselben. Auf diese Weise kommt man zur theoretisch richtigen Abschreibung; darin liegt das Wesen der Abschreibung.

Wir haben in unseren theoretischen Ausführungen die Dauer und den Verlauf der Geldwerdung als bekannt voraussetzen können. Nun stellen aber in praxi — es ist nötig hier zwischen Theorie und Praxis scharf zu trennen — Dauer und Verlauf der Geldwerdung unbekannte Größen dar. Daraus folgt, daß eine genaue Verteilung der Aufwendungen durch die Abschreibung in Wirklichkeit nicht erfolgen kann, daß von einer richtigen Abschreibung (im Sinne der materiellen Richtigkeit) in der Praxis überhaupt nicht die Rede sein kann. Wohl kann man, am Endpunkt der Geldwerdung stehend, retrospektiv sagen: so hätte abgeschrieben werden müssen, so wäre die Verteilung richtig gewesen; aber innerhalb der Rechnung, zu Zeiten, in denen diese bestimmte Direktion notwendig gewesen wäre, bleibt nichts übrig als sich mit Annäherungsgrößen, mit Vermutungen, die nur zu rohen Ergebnissen führen können, zu begnügen und zu behelfen. Zwar wird man die Schätzungen auf Erfahrungssätze gestützt vornehmen, doch vermögen diese Stützen die Unsicherheit nicht zu beseitigen, die in der Unvorhersehbarkeit des Lebens beschlossen liegt.

Gerade die Einsicht, daß es unmöglich ist in der Praxis eine exakte Verrechnung durch die Abschreibung durchzuführen, gerade die Erkenntnis der Problematik der Abschreibung, gibt uns die Mittel an die Hand das Verhalten der Praxis der Abschreibung gegenüber zu verstehen und zu erklären, gibt uns die Möglichkeit weitere Erkenntnisse schlußfolgernd zu gewinnen.

So sehen wir darin eine Bestätigung für die Lehre Riegers, die besagt, daß die Unternehmung eine Einheit im Raum und in der Zeit darstellt und daß daher alle Zwischenabrechnungen mit Notwendigkeit ungenau sein müssen.

Des weiteren wird offenbar, wie sinnlos und zwecklos es ist, die richtige Abschreibung durch komplizierte Methoden mit Hilfe ellenlanger Formeln errechnen zu wollen. Wo von vornherein Genauigkeit begrifflich ausgeschlossen ist, läßt sich diese nie durch

rechnerische Manipulationen erreichen. Das würde an Sinnlosigkeit folgender Behauptung gleichkommen: Da drei Backsteine zusammen schätzungsweise 7 kg wiegen, wiegt ein Backstein 2,3333 kg. —

Außerdem finden wir in der oben gekennzeichneten Unsicherheit eine Erklärung dafür, daß in der Praxis allenthalben die „Vorsicht" zum Prinzip erhoben wird. So kommt es, daß man in guten Jahren mehr abschreibt als eigentlich geplant war, ja, daß man sich bemüht, manche Posten möglichst bald vollständig abzuschreiben und sie dann nur als Merkposten in der Bilanz zu führen. Dieses Verhalten der Praxis führt dazu, daß Abschreibung und Erfolg in ein bestimmtes Abhängigkeitsverhältnis gebracht werden, das, wie wir gesehen haben, eigentlich gar keine Berechtigung hat. Trotzdem ist es in der Praxis teilweise Übung geworden, die Höhe der Abschreibungsquoten nach dem Gewinn zu richten. In der gleichen Richtung liegt es, wenn Kapitalgesellschaften, besonders Aktiengesellschaften, in dem Bestreben in ihren Jahresbilanzen möglichst gleichgroße Gewinne aufzuweisen, bei hohen Gewinnen hohe Abschreibungen machen, um dadurch einen Teil des Gewinnes vor Ausschüttung zu bewahren und die Möglichkeit zu haben, in einem schlechteren Jahr weniger abzuschreiben. Könnte sich jemand, angesichts der Unmöglichkeit einer exakten Zurechnung, dazu berufen fühlen, dieses Beginnen der Praxis zu verurteilen?

Gibt es in der Theorie nur eine Art der Abschreibung, nämlich die theoretisch richtige, so kann auf dem Gebiet der Praxis wohl eine Unterscheidung nach Abschreibungsarten gemacht werden. Neben den auf Grund der geschätzten wirtschaftlichen Gebrauchsdauer jährlich verrechneten, sog. ordentlichen Abschreibungen, die sowohl für die Erfolgsrechnung wie für die Selbstkostenrechnung maßgebend sind, treten sog. außerordentliche Abschreibungen auf. Die Notwendigkeit zu solchen außerordentlichen Abschreibungen ist dann gegeben, wenn sich herausstellt, daß die wirtschaftliche Gebrauchsdauer falsch geschätzt war, wenn offenbar wird, daß beim Ausscheiden des Betriebsmittels aus der Unternehmung, wodurch immer dies veranlaßt sein mag, die Aufwendung für dieses Betriebsmittel noch nicht völlig verteilt ist, wenn also die Abschreibung nicht adäquat der Geldwerdung war. In einem solchen Fall ist der Unternehmer gehalten, eine nachträgliche Korrektur des Abschreibungsverlaufes etwa durch eine einmalige außerordentliche Abschreibung vorzunehmen. Solche außerordentliche Abschreibungen berühren die Selbstkostenrechnung nicht. Daher wirken sie kürzend

auf den Erfolg des betreffenden Jahres ein. Es kann dies nicht wundernehmen, wenn man überlegt, daß durch die Tatsache der falschen Aufwandsverteilung die Erfolge der vorausgegangenen Jahre zu groß errechnet waren. Von Rechts wegen müßte die Korrektur durch die außerordentliche Abschreibung alle diese Gewinne mit erfassen; das ist aber praktisch unmöglich. Also muß der Erfolg dieses Jahres die Fehler der vorausgegangenen Rechnungen büßen, indem ihm abgezogen wird, was die anderen zuviel erhielten. Wir sehen hier deutlich, daß die Möglichkeiten fehlerhafter Verrechnung und damit die Existenz der außerordentlichen Abschreibungen letzten Sinnes auf die Tatsache zurückgehen, daß die Wirtschaft, als ein Teil des Lebens, nicht im Gebiet des rein Rationalen liegt.

Diesem Umstand trägt auch das Gesetz Rechnung. Da bezüglich der Jahresabrechnung ein öffentliches Interesse besteht, hat sich der Gesetzgeber um die Unternehmungsrechnung im allgemeinen und um die Bilanzierung im besonderen angenommen. Von vorn herein können wir feststellen, daß die gesetzlichen Bestimmungen nicht etwa so aufzufassen sind, als ob hier der Gesetzgeber ein für allemal gezeigt habe, wie man richtig abschreibt. Dazu ist der Gesetzgeber nicht fähig; nach unseren Darlegungen dürfte dies ohne weiteres eingesehen werden. Die gesetzlichen Bestimmungen können nur in Grenzen, die dem einzelnen genügend Spielraum lassen, angeben, wie im allgemeinen zu verfahren ist, wie in Anbetracht der Schwierigkeiten dieses Gebiets die Abschreibung gehandhabt werden soll.

Unser Thema betreffend, schreibt der § 261 Abs. 3 HGB für Aktiengesellschaften vor:
„Anlagen und sonstige Gegenstände, die nicht zur Weiterveräußerung, vielmehr dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis angesetzt werden, sofern ein der Abnutzung gleichkommender Betrag in Abzug gebracht oder ein ihr entsprechender Erneuerungsfonds in Ansatz gebracht wird."

Daraus ist ersichtlich, daß der Gesetzgeber die Abschreibung als Geldrechnung ansieht: er fordert eine Verteilung des Anschaffungspreises, die der Abnutzung entspricht. Wir haben bereits bei einzelnen Schriftstellern zu dieser Bestimmung Stellung genommen; in diesem Zusammenhang sei nur gesagt: Abgesehen von dem Ausdruck „Abnutzung", der die Meinung aufkommen läßt, daß es

sich nur um die technische Abnutzung handelt, halten wir diese Bestimmung für zweckentsprechend.

Unter die allgemeine Bewertungsbestimmung § 40, 2 HGB, die für die Einzelwirtschaften Geltung hat, fällt auch die Abschreibung. Hier heißt es:

„Bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Wert anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet."

Durch die Freiheit, die hier dem einzelnen eingeräumt wird, kommt das Unvermögen zum Ausdruck, die Undurchsichtigkeit des Lebens durch positive Bestimmungen beseitigen zu können.

Rieger hat dazu Grundlegendes gesagt, sodaß wir uns mit diesen Andeutungen begnügen.

Es wäre nun, bevor die buchtechnische Behandlung der Abschreibung gestreift wird, noch die Frage zu ventilieren, wie Zug gänge und Reparaturkosten sich in Bezug auf die Abschreibung verhalten. Daß Zugänge an Anlagegegenständen der Abschreibungenau so unterliegen wie die bereits im Betrieb befindlichen Anlagen, dürfte außer Zweifel sein. Was die Reparaturkosten be, trifft, so müßten diese vom theoretischen Standpunkt aus betrachtetda sie genau wie der ursprüngliche Anschaffungspreis Aufwendungen für das Betriebsmittel darstellen, auch abgeschrieben werden. In der Praxis wird meist so verfahren, daß man Reparaturkosten, die mehr oder minder regelmäßig auftreten, der betreffenden Rechnungsperiode als Unkosten zur Last legt. Nur größere Reparaturen, die gewissermaßen eine vollständige Überholung des Betriebsmittels bedeuten, pflegt man durch die Abschreibung zu verteilen. Diese Übung hat sicherlich ihre Berechtigung.

Wie die Verbuchung der Abschreibungen erfolgt, hängt natürlich im einzelnen von der Art des Betriebes und vom Umfang desselben ab. Es kann sich also hier nicht darum handeln, anzugeben, wie die Verbuchung der Abschreibungen vor sich gehen muß. Vielmehr soll nur eine Möglichkeit aufgezeigt werden, wie es geschehen kann. Im Großen und Ganzen unterscheidet man zwei Arten der Verbuchung: die direkte Methode, bei der der Abschreibungsbetrag im Anlagekonto abgebucht wird und die indirekte Methode, bei welcher die ursprüngliche Aufwendung in ihrer Gänze stehen bleibt, die Abschreibungsbeträge aber einem Erneuerungskonto gutgeschrieben werden. Analog weist die Bilanz im ersten Fall den um den Abschreibungsbetrag gekürzten Anschaf-

fungspreis, im zweiten Fall den vollen Anschaffungspreis unter den Aktiven und den Erneuerungsposten (als Berichtigungsposten) unter den Passiven aus.

(Wir beschränken uns hier auf das Notwendigste, weil wir diese Sachen als bekannt voraussetzen; im übrigen verweisen wir an dieser Stelle auf die Ausführungen von Großmann.)

Die Verbuchung könnte so vorgenommen werden:

a) direkt:

Abschreibungskonto an Maschinenkonto (Betrag der ordentlichen und außerordentlichen Abschreibung)

Betriebskonto an Abschreibungskonto (Betrag der ordentlichen Abschreibung)

Gewinn- und Verlustkonto an Abschreibungskonto (Betrag der außerordentlichen Abschreibung)

b) indirekt:

Abschreibungskonto an Erneuerungskonto (Betrag der ordentlichen und außerordentlichen Abschreibung)

Betriebskonto an Abschreibungskonto (Betrag der ordentlichen Abschreibung)

Gewinn- und Verlustkonto an Abschreibungskonto (Betrag der außerordentlichen Abschreibung)

Sind wir in der Erkenntnis der Abschreibung, dieses seltsamen Gemisches von Rechnung und Leben, durch die vorstehenden Ausführungen auch nur einen Schritt vorwärts gekommen, so ist der Zweck dieser Arbeit erreicht.

Literaturverzeichnis.

Bei Abfassung vorliegender Arbeit wurde folgende Literatur zu Rate gezogen:

A. **Bücher**

Fäs Emil, „Die Berücksichtigung der Wertminderungen des stehenden Kapitals in den Jahresbilanzen der Erwerbswirtschaften" Tübingen 1913

Fischer, „Über die Grundlagen der Bilanzwerte"

Geldmacher Erwin, „Wirtschaftsunruhe und Bilanz" 1. Teil „Grundlagen und Technik der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung" Berlin 1923

Großmann Hermann, „Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung insbesondere ihre Bedeutung als Kostenfaktor" Berlin 1925

Kalveram Wilhelm, „Goldmarkbilanzierung und Kapitalumstellung als Grundlage zukünftiger Bilanzgestaltung" Berlin 1925

Knapp Georg Friedr. „Staatliche Theorie des Geldes" München 1921

Mahlberg Walter, „Bilanztechnik und Bewertung bei schwankender Währung" Leipzig 1922

Nicklisch H. „Wirtschaftliche Betriebslehre" Stuttgart 1922

Osbahr Wilhelm, „Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung" Berlin 1923

Pape Ernst, „Grundsätzliches zur planmäßigen Kostenabschreibung" Berlin 1928

Rathenau Walther, „Von kommenden Dingen" Berlin 1918

Rehm Hermann, „Die Bilanzen der Aktiengesellschaften" 2. Auflage 1914

Rieger Wilhelm, „Einführung in die Privatwirtschaftslehre" Nürnberg 1928

Schiff Emil, „Die Wertminderungen an Betriebsanlagen in wirtschaftlicher, rechtlicher und rechnerischer Beziehung" Berlin 1909
Schiff Emil, „Abschreibung", erweiterter Sonderdruck v. „Recht und Wirtschaft" Berlin 1921
Schmalenbach Eugen, „Dynamische Bilanz" Leipzig 1926
Schmidt F., „Die organische Tageswertbilanz" Leipzig 1929
Simon Veit, „Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien" 2. Auflage 1899
Sombart Werner, „Der moderne Kapitalismus" München 1921
Sombart Werner, „Die drei Nationalökonomien" München 1930
Sommerfeld Heinrich, „Die Wertansätze in der Inventur"
Vershofen Wilhelm, „Wirtschaft als Schicksal und Aufgabe" Darmstadt 1930
Walb Ernst, „Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe" Berlin 1926

B. **Zeitschriften**

„Betriebswirtschaftliche Rundschau und Archiv für Revisions- und Treuhandwesen" 1929 Heft 9 und 10
Stelter, Zum Abschreibungsproblem.
„Magazin der Wirtschaft" 1929 Heft 2
Rieger, „Das Wertproblem in der Abschreibung.
„Wirtschaftsdienst" 14. Jahrgang Heft 52
Walb, Zur Frage der Abschreibung.
„Zeitschrift für Betriebswirtschaft" 5. Jahrgang 1928 S. 228
Bouffier, Anschaffungswert, Buchwert, Tageswert.
2. Jahrgang 1925 S. 440
Bohlen, Theorie und Praxis.
„Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung" 23. Jahrgang Heft 5
Schmalenbach, Über Abschreibungen.
17. Jahrgang S. 416
Walb, Zur Theorie der Erfolgsrechnung.
„Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis" 1920 Heft 1
Klein, Quantitative Rechnung.
1921 Heft 6
Nicklisch, Besprechung der ersten Auflage der organischen Bilanz.

1924 Heft 2
Hellauer, Kalkulation nach den Wiederbeschaffungs- oder nach den tatsächlichen Gestehungskosten.

C. **Zeitungen**

„Bergwerkszeitung" vom 22. und 25. 12. 1929
Rieger, Grundsätzliches zur Abschreibung.
„Frankfurter Zeitung" Handelsblatt März 1929 Nr. 240
Abschreibungsdilemma.
Handelsblatt April 1929 Nr. 305
Das Doppelwesen der Abschreibungen.
„Kölnische Zeitung" Handelsteil vom 29. 5. 1929
Walb, Das Problem der kaufmännischen Erfolgsrechnung.

Die Anregung und viele wertvolle Bausteine zu vorliegender Arbeit verdanken wir den Vorlesungen und mannigfachen Ausführungen Professor Riegers.

Lebenslauf.

Am 10. Februar 1899 wurde ich als Sohn des Kaufmanns Albrecht Brinnhäußer in Berlin geboren. Nach Übersiedlung meiner Eltern nach Nürnberg besuchte ich dortselbst vier Jahre die Volksschule und sechs Jahre die Realschule. Meine weitere Ausbildung erfuhr ich in der Lehrerbildungsanstalt Schwabach. Im Juli 1917 wurde ich zum Heeresdienst eingezogen. Vom Militär entlassen (1919), erwarb ich mir in einem Sonderkurs für Kriegsteilnehmer das Reifezeugnis der Kreisoberrealschule Nürnberg. Nach mehrjähriger Tätigkeit im bayerischen Volksschuldienst und einjähriger kaufmännischer Praxis studierte ich an der Handelshochschule Nürnberg, deren Diplom mir nach sechssemestrigem Studium verliehen wurde (Juli 1927). Bis zum Frühjahr 1929 war ich wiederum als Volksschullehrer tätig. Im Sommersemester 1929 bezog ich die Technische Hochschule München. Seit Oktober 1929 gehöre ich als Studierender der Wirtschaftswissenschaften der Universität Tübingen an.

Tübingen, den 30. Juni 1930.

Wolfgang Brinnhäußer.

Buchdruckerei J. P. Iffland, Schwabach.